

1 UVOD

Podjetja, ki želijo v sodobnih gospodarskih okoliščinah, ki jih zaznamujejo nenehne spremembe, preživeti in se razvijati, morajo izboljševati poslovanje, organiziranost in način vodenja podjetij, hkrati pa tudi računovodsko spremljanje in preučevanje.

Sedanja podjetja so vse večja, zato je zanje hierarhična organiziranost, katere značilnost je sprejemanje odločitev na najvišji ravni, neustrezna. V velikih podjetjih se zato najvišje vodstvo podjetja ukvarja z oblikovanjem strategije, vse operativne odločitve pa prenaša na nižje poslovodstvo. Tako nastajajo mesta odgovornosti, ki jih definiramo kot skupek aktivnosti, ki so dodeljene določenemu poslovodji oziroma skupini poslovodij. Oblikovanje mest odgovornosti je močno poenostavilo spremljanje stroškov v podjetjih.

Nova oblika organiziranosti pa seveda zahteva tudi novo vrsto računovodstva, ki jo imenujemo računovodstvo odgovornosti. To spremlja delo poslovodij, s tem, da v podjetju beleži in nadzoruje prihodke in stroške oziroma odhodke, za katere nosijo odgovornost posamezni poslovodje. Zelo pomembno je, da podjetja v takšnih razmerah ločujejo neobvladljive od obvladljivih stroškov, kajti le slednji predstavljajo objektivno merilo za ocenjevanje uspešnosti (Horngren, Sundem, 1983, str. 289–295).

V okviru mest odgovornosti merimo predvsem naslednje vrste kategorij: odhodke, prihodke, dobiček kot razliko med njima in dobičkovnost naložb. Tako govorimo o štirih vrstah mest odgovornosti: stroškovnem, prihodkovnem, dobičkovnem in naložbenem mestu odgovornosti. Njihovo uspešnost merimo z razmerjem med načrtovanimi in uresničenimi vrednostmi. Uresničeni stroški oziroma prihodki so primerljivi s predračunskimi le, če je zagotovljena metodološka enotnost pri njihovem ugotavljanju. V preučevanju odmikov in ukrepanju na tej podlagi pa najdemo uresničenje t. i. upravljanja na podlagi izjem. Poslovodja se bo sam odločil, katere odmike bo pojasnjeval oziroma poiskal njihove vzroke.

Prihodkovna mesta odgovornosti zaznamuje odgovornost poslovodij za uresničene prihodke, največkrat pa je ta odgovornost omejena na obseg in strukturo prodaje, ne pa tudi na dosežene cene. Poudariti je potrebno, da je vsako prihodkovno mesto odgovornosti hkrati tudi stroškovno mesto odgovornosti. Tako v nekaterih primerih poslovodje nadzorujejo tudi nekatere ekonomske kategorije na strani stroškov, ki se nanašajo predvsem na izvajanje prodajnih aktivnosti.

V magistrskem delu bomo spoznali model ugotavljanja uspešnosti prihodkovnih mest odgovornosti v Poslovnem sistemu Mercator, d. d. (v nadaljevanju Mercator). Enota preučevanja v našem primeru bo posamezna maloprodajna enota v podjetju oziroma prodajalna.

Cilji magistrske naloge so:

- predstaviti organiziranje poslovanja prek mest odgovornosti in prednosti ter slabosti takšne organizacije;
- pojasniti izdelavo predračunov prihodkovnih mest in metod za ugotavljanje uspešnosti prihodkovnih mest odgovornosti;
- podrobno analizirati spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti na primeru trgovskega podjetja s spoznanjem tistih računovodskih informacij, ki so primerne za merjenje učinkovitosti in uspešnosti poslovanja poslovodij ter maloprodajnih enot;
- ovrednotiti uporabljeno metodologijo;
- predlagati izboljšave z uporabo nefinančnih informacij.

Magistrsko delo je razdeljeno v tri sklope. V prvem opredeljujem računovodske informacije, ki so potrebne za poslovodsko odločanje na mestih odgovornosti, in v tem smislu predstavljam poslovodno računovodstvo, upravljalno funkcijo v podjetju ter decentralizacijske procese v podjetjih, katerih rezultat je oblikovanje mest odgovornosti.

Drugi del se nanaša na prihodkovna mesta odgovornosti v podjetju. Predstavljeni so spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti na podlagi odmikov med predračunskimi in obračunskimi kategorijami, metodika predračunavanja, računovodstvo sestavin dejavnosti ter odmik od klasičnega načina spremljanja uspešnosti poslovanja z uporabo nefinančnih informacij.

Tretji del govori o organizaciji mest odgovornosti v podjetju Mercator. Najprej predstavim podjetje, nato pa pozornost namenim računovodskemu spremljanju poslovanja posameznih enot. Uporabljeno metodologijo v podjetju ocenim in predlagam dopolnitve z uporabo neračunovodskih informacij v smislu uravnoteženega modela kazalnikov.

Na koncu podam sklep, v katerem so povzete glavne ugotovitve.

2 POMEN RAČUNOVODSTVA ODGOVORNOSTI ZA POSLOVODSKO NADZIRANJE POSLOVANJA

Celovit poslovni sistem lahko razčlenimo na odločevalni in izvajalni podsistem, posredovalno oziroma povezovalno funkcijo med njima pa opravlja informacijski podsistem.

Izvajalni podsistem sestavljajo t. i. temeljne poslovne funkcije: kadrovska, tehnična, nabavna, proizvodna, prodajna in finančna.

V okvir odločevalnega podsistema sodijo t. i. odločevalna področja nalog, in sicer funkcije planiranja, priprave izvajanja in nadziranja. Pri tem planiranje definiramo kot določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in oblikovanje poslovne politike ter postopkov za njihovo uresničevanje. Funkcija priprave izvajanja služi kot most med plani in njihovo uresnitvijo. Na tej stopnji se konkretizirajo odločitve, ki so bile sprejete pri planiranju: delo organiziramo po posameznih delovnih mestih, sprožimo delovni proces in ga po potrebi usmerjamo. Tretja odločevalna funkcija – nadziranje je namenjena presojanju pravilnosti delovanja in odpravljanju nepravilnosti pri njem. V tem postopku potrebujemo ustrezne kriterije pravilnosti, ki so podani bodisi s plani, torej izhajajo iz planiranja, bodisi z nalogi, torej izhajajo iz priprave izvajanja (Hočevar, 1994, str. 10).

Informacijski podsistem zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema in raznih zunanjih dejstvih ter oblikuje informacije, ki so potrebne v odločevalnem podsistemu. Informacijski sistem mora biti prilagojen potrebam odločanja. V okviru informacijskega sistema vse večjo vlogo pridobivajo računovodske informacije. V nadaljevanju predstavljam poslovodno računovodstvo, ki v podjetju zbira, analizira in posreduje tiste informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za lažje in uspešnejše odločanje.

2.1 OPREDELITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Računovodstvo kot del informacijskega sistema v podjetju nudi informacije naslednjim skupinam uporabnikov (Horngren Sundem, 1990, str. 3):

- poslovodstvu za planiranje in nadzor izvajanja rutinskih opravil kot tudi za sprejemanje nerutinskih odločitev, kot so odločanje o investicijah v opremo, določanje cen proizvodov in storitev, oblikovanje dolgoročnih planov,
- investitorjem, državnim organom in drugim zunanjim uporabnikom.

Ravno različni uporabniki računovodskih informacij predstavljajo osnovo za delitev računovodstva na dva dela: finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo.

Finančno računovodstvo sporoča podatke o poslovanju podjetja zunanjim uporabnikom. Njegova funkcija je priprava podatkov o sredstvih, investiranih v podjetje, in o dobičkonosnosti poslovanja (Turk, 1996, str. 5).

Stroškovno oziroma notranje računovodstvo pa je analitične narave ter spremlja in preučuje prvine poslovnega procesa od trenutka, ko vstopijo v podjetje (čeprav jih še ne trošimo), ter stroške, poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema (Drury, 1994, str. 14).

Poslovodno računovodstvo ni posebna vrsta računovodstva, pač pa je tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, ki jih poslovodstvo podjetja potrebuje za odločanje. Vanj sodi del finančnega in del stroškovnega računovodstva (Lere, 1991, str. 7).

Ena od zelo širokih opredelitev pravi, da je glavni namen poslovodnega računovodstva pomagati poslovodstvu, da dosega svoje cilje; oblikuje poslovno politiko; spremlja dosežke; ocenjuje zunanje vplive na podjetje in vplive podjetja na okolje, v katerem deluje; načrtuje za prihodnost; primerja različne možnosti; učinkovito obvladuje proizvodjalne dejavnike, ki jih primanjkuje; nadzira običajne postopke; se posveča posebnim dejavnikom; rešuje probleme, povezane z odločanjem o naložbah ter upošteva vedenjske dejavnike (Kavčič, Koželj, Odar, 2003, str. 61).

Potreba po poslovodnem računovodstvu se je pojavila že v začetku 20. stoletja. Tako se tudi postopki in metode za pripravo informacij za odločanje razvijajo že vrsto let, skladno z rastjo pomena poslovodnega računovodstva. Dejavniki, ki so pripomogli k temu, da je v zadnjem času poslovodno računovodstvo še dodatno pridobilo na pomenu, so (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 17–27):

- uvedba proizvodnje JIT (proizvodnja brez zalog oziroma ob pravem času – just in time),
- vedno večja pozornost, namenjena kakovosti,
- različnost proizvodov in njihov krajši življenjski cikel,
- rast raznovrstnih organizacij,
- računalniško podprto vodenje proizvodnje,

- razvoj v informacijski tehnologiji,
- opustitev državnega urejanja v nekaterih storitvenih dejavnostih.

Poslovodske računovodske informacije se ravno tako kot druge računovodske informacije nanašajo na temeljne ekonomske kategorije: prihodke, stroške, sredstva in obveznosti do njihovih virov. Posamezne vrste poslovnih računovodskih informacij pa se najlaže loči glede na vrste stroškov, ki jih vsebujejo. Poznamo različne vrste stroškov.

Vsi stroški v poslovnih učinkih (full costs): V tem primeru obravnavamo polno lastno ceno poslovnih učinkov, ki je sestavljena iz vseh neposrednih in splošnih stroškov; ti odpadejo na posamezno količinsko enoto poslovnega učinka. Poudariti velja, da noben del nastalih stroškov v določenem obdobju ni izvzet iz razporejanja po nastalih poslovnih učinkih v tem obdobju. Planirana polna lastna cena se uporablja za dolgoročno planiranje in določanje cen proizvodov; uresničena polna lastna cena pa se uporablja za vrednotenje zalog in obračunavanje stroškov prodanih proizvodov (Anthony, Reece, 1983, str. 349–352).

Diferenčni stroški (differential costs): Diferenčno računovodstvo ugotavlja razlike med stroški, prihodki in sredstvi ob alternativnih možnostih delovanja podjetja. Diferenčne stroške uporabljamo tako pri kratkoročnih poslovnih odločitvah, kjer so pomembni predvsem spremenljivi stroški, kot pri dolgoročnih poslovnih odločitvah, kjer upoštevamo vse stroške (Anthony, Reece, 1983, str. 349–352).

Odgovornostni stroški (responsibility costs): Računovodstvo odgovornosti spremlja vrednosti temeljnih ekonomskih kategorij po posameznih organizacijskih enotah v podjetju. V tem smislu posamezne organizacijske enote, za poslovanje katerih so odgovorni posamezni poslovodje, imenujemo mesta odgovornosti (responsibility centers). Planirani odgovornostni stroški se uporabljajo pri letnem planiranju v podjetju; primerjava uresničenih odgovornostnih stroškov s planiranimi pa poslovodstvu podjetja omogoča nadzor izvajanja poslovanja v posameznih organizacijskih enotah, kot tudi nadzor dela zaposlenecv, odgovornih za rezultat poslovanja (Anthony, Reece, 1983, str. 349–352).

Cilj magistrskega dela je ravno preučevanje računovodstva odgovornosti, ki mora služiti potrebam odločevalnega podsistema podjetja oziroma natančneje potrebam poslovodskega nadziranja, ki je ena od funkcij tega podsistema.

2.2 ODLOČEVALNA FUNKCIJA V PODJETJU

Slovenski avtorji večinoma ločijo dva dela odločevalnih področij nalog v podjetju: prvi je usmerjevalno odločevanje, ki je povezano z lastništvom podjetja; drugi je uravnavačo odločevanje, ki ga izvaja poslovodstvo podjetja (Hočevar, 1994, str. 16). Zaradi navedenega bomo uravnavačo odločevanje označevali tudi kot poslovodsko odločevanje.

Takšna delitev je povsem v skladu z načelom vladanja gospodarskim družbam. Če se osredotočimo na dve najpomembnejši interesni skupini, povezani z odločevanjem v podjetjih, govorimo o delničarjih in managementu oziroma poslovodstvu podjetja. Ker delničarji nimajo znanja, interesa in časa, da bi se dnevno ukvarjali s poslovanjem svojih družb, so to nalogo prepustili poslovodstvu, zato ima to zakonsko pravico in dolžnost samostojno in neomejeno voditi družbo na način, ki je v interesu družbe, kot tudi pravico do primerne nagrade za svoje delo. Pri tem pa s svojo samostojnostjo ne sme poseči v kontrolne pravice delničarjev oziroma ne sme omejiti nadzora, ki ga delničarji izvajajo prek nadzornega sveta. Na drugi strani imajo delničarji pravico nadzirati poslovodstvo prek nadzornega sveta in odločati o nekaterih zadevah na skupščini delničarjev, nimajo pa pravice neposredno ali prek nadzornega sveta vmešavati se v redno poslovanje družbe, saj je to v domeni poslovodstva (Bajuk, Kostrevec, Podbevšek, 2003, str. 15–16).

V nadaljevanju se bomo osredotočili na poslovodsko odločevanje oziroma poslovodsko funkcijo v podjetju. Različni avtorji jo različno pojmujejo, vsi pa se strinjajo, da je poslovodenje proces, osredotočen na doseganje ciljev organizacije, in sicer tako, da poslovodje delujejo z ljudmi in na ljudi ter na druge dejavnike v organizaciji (Hočevar, 1994, str. 17).

F. Lipovec je definicijo uravnavačega odločevanja opredelil tako (Lipovec, 1987, str. 136):

»Odločevanje je organizacijska funkcija in proces,

- a) ki omogoča, da – zaradi tehnične delitve dela – ločene operacije posameznih izvajalcev ostanejo člen enotnega procesa uresničevanja cilja gospodarjenja;
- b) ki vso svojo nalogo in oblast za izvedbo te naloge prejema od odločevanja, katerega izvršilni in zaupniški organ je;
- c) ki to svojo nalogo izvaja s pomočjo drugih ljudi v procesu planiranja, delegiranja, uresničevanja, koordiniranja in kontroliranja, začetem v odločevanju.«

Novejši avtorji s področja poslovedenja navajajo štiri poslovodske funkcije:

1. planiranje.

Gre za nenehno sistematično, zavestno in smotrno zamišljanje prihodnjega poslovanja podjetja; je zamišljanje stanj in poti za njihov doseg; je tudi zamišljanje smotrne porabe vložkov v proces. Planiranje se odvija v procesu analize poslovanja, predvidevanja, postavljanja ciljev in preverjanja odločitev. Združuje posamezne dele poslovanja v celoto z namenom preprečitve problemov in uresničitve možnosti ter s tem za čim večjo uspešnost poslovanja (Rozman, 1993, str. 77).

2. organiziranje.

Organiziranje obsega dodeljevanje posameznih delovnih nalog, določenih s planiranjem, zaposlenim v podjetju. Delovna mesta (to so mesta, na katerih se izvajajo posamezne delovne naloge) je potrebno povezati v oddelke, te v večje enote in nazadnje v podjetje kot celoto. Organiziranje mora potekati tako, da manjša enota prispeva k uspehu večje (Hočevar, 1994, str. 18).

3. motiviranje.

Motiviranje je proces, ki zaposlene spodbuja k želenemu vedenju. Delovanje ljudi je usmerjeno v zadovoljevanje njihovih potreb. Motivacija oziroma motiviranje je zbujanje potreb oziroma zavesti o potrebah ob sočasnem nakazovanju možnih rešitev za njihovo zadovoljitev (Rozman, 1993, str. 236).

4. nadziranje.

Podjetje si s planom zamisli uspešno poslovanje; odstopanja od zamišljenega lahko to uspešnost ogrozijo. Nadziranje je ugotavljanje, kaj je bilo napravljeno; je merjenje in ocenjevanje delovanja ter izvajanje korektivnih ukrepov, da bi zagotovili uresničenje ciljev podjetja (Lipovec, 1987, str. 240).

Poslovodsko odločevanje je začel preučevati R. Anthony s svojimi sodelavci. Na podlagi praktičnih spoznanj loči naslednje vrste poslovodskega odločevanja (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 8):

1. **strateško usmerjanje (strategic planning and control)** je postavljanje strateških ciljev podjetja in strategij za njihovo uresničenje;

2. **poslovodsko uravnavanje (management control)** je proces, s katerim poslovodje zagotavljajo uresničevanje strategij;

3. **uravnavanje nalog (task control)** je proces, ki skrbi za uspešno in učinkovito izpolnjevanje posameznih nalog.

Vsaka vrsta uravnavanja ima svoje posebnosti, ki jo ločujejo od drugih dveh. Kot bomo videli, je poslovodsko uravnavanje tako rekoč vmesna zvrst uravnavanja. S strateškim usmerjanjem se ukvarja najvišje vodstvo podjetja, z uravnavanjem nalog pa zaposleni na najnižjih ravneh, medtem ko je poslovodsko uravnavanje nekje na sredini. Strateško usmerjanje je najmanj sistematično, uravnavanje nalog najbolj, poslovodsko uravnavanje pa nekje vmes. Strateško usmerjanje se nanaša na dolgi rok, uravnavanje nalog je kratkoročno, poslovodsko usmerjanje je zopet med njima. Enako lahko ugotovimo tudi pri vrsti informacij, ki jih uporabljajo različne vrste uravnavanja: strateško planiranje temelji na predvidevanjih, uravnavanje nalog na sprotnih podatkih, poslovodsko uravnavanje pa je med njima. Vse tri vrste uravnavanja v sebi združujejo tako planiranje kot nadziranje: pri strateškem usmerjanju je poudarjeno planiranje, pri upravljanju nalog nadziranje, za poslovodsko uravnavanje pa sta obe funkciji enako pomembni.

Ad 1: Strateško usmerjanje lahko razumemo kot proces določanja ciljev podjetja in strategij za njihovo uresničenje. Cilji podjetja so brezčasni: obstajajo, dokler se ne spremenijo, to pa se zgodi le redko; enaka časovna neomejenost velja tudi za strategije. Temeljni cilj v večini podjetij je doseganje zadovoljivega dobička oziroma ustreznega donosa na vložena sredstva. Podjetja pa seveda lahko zasledujejo tudi druge cilje, kot so maksimiranje prihodkov, večanje tržnega deleža, dolgoročen obstoj in razvoj podjetja, širša družbena odgovornost (npr. do okolja). V procesu strateškega usmerjanja so cilji navadno že podani, občasno pa jih vodstvo podjetja dopolni oziroma postavi na novo.

Ko so cilji določeni, vedno obstaja nešteto možnih poti za njihovo uresničenje. Če si je podjetje za cilj izbralo ustrezen dobiček, ga lahko udejani v različnih panogah; deluje lahko praktično na kateri koli lokaciji; njegovo poslovanje lahko obsega proizvodnjo in prodajo ali pa samo eno od obeh dejavnosti itd. Strategija, ki jo določeno podjetje izbere, ni nikdar povsem enaka tisti drugega podjetja. Strategija igra osrednjo vlogo v strateškem usmerjanju podjetja, njena naloga pa je ustvarjanje konkurenčnih prednosti podjetja.

V danem trenutku podjetje deluje v skladu z obstoječimi, v preteklosti sprejetimi strategijami. Proces strateškega usmerjanja obsega tudi strateško nadziranje oziroma prevetritev obstoječih strategij, ki vključuje tako spremembe strategij kot sprejetje povsem novih. Navadno se takšno preverjanje strategij nanaša le na nekatere obstoječe strategije, saj bi bil proces celovite preverbe vseh sprejetih strategij za podjetje preveč kompleksen. Čeprav v povezavi s strategijami govorimo o postavljanju strategij, ugotavljamo, da je v praksi primernejši izraz revizija strategij.

Preverjanje obstoječih strategij se navadno pojavi kot odziv podjetja na spremenjene okoliščine poslovanja: bodisi na prepoznano nevarnost v okolju bodisi na priložnost.

Pomembno je poudariti, da nevarnosti oziroma priložnosti v podjetju prepoznavajo vsi zaposleni; tako se lahko ideja o spremembi strategij pojavi kjer koli v podjetju, s čimer se strateško planiranje v podjetju do določene mere decentralizira (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 13–14).

Sklenemo lahko, da so bistvene značilnosti planiranja v podjetju naslednje (Pučko, 1991, str. 87–88):

1. ukvarja se s prihodnostjo;
2. raziskuje odprte prihodnje alternative akcij oziroma porajajoče se verige vzrokov in posledic, ki bodo verjetno rezultirale iz sedanjih odločitev;
3. je razmišljanje o tem, kako bo podjetje prišlo tja, kamor hoče priti;
4. je spoznavanje priložnosti in nevarnosti v prihodnosti podjetja ter prizadevanje za njihovo izkoriščanje oziroma borbo proti njim.

Ad 2: Poslovodsko uravnavanje je namenjeno operativni izvedbi sprejetih strategij in deluje znotraj meja, ki jih postavlja strateško uravnavanje; tako je zagotovljeno, da so odločitve posameznih poslovodij skladne z interesi podjetja. Poslovodsko uravnavanje se izvaja v okviru poslovodskega uravnalnega sistema, ki ga sestavljajo organizacija, pooblastila, odgovornosti, informacije za izvajanje nadziranja in samo delovanje za doseg postavljenih ciljev. Poslovodje uporabljajo uravnavanje pri medsebojnem delovanju in stikih s podrejenimi poslovodji.

Poslovodsko uravnavanje opredeljujemo z naslednjimi značilnostmi (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 11–12):

1. poslovodsko uravnavanje je usmerjeno na programe in mesta odgovornosti; s programom razumemo proizvod, storitev, blagovno skupino in projekt za doseg strateških ciljev; pri tem se lahko vsak program izvaja na več različnih mestih odgovornosti;
2. poslovodsko uravnavanje temelji na dveh temeljnih vrstah informacij:
 - predračunskih informacijah v obliki planov in standardov,
 - obračunskih informacijah, ki prikazujejo realizirane poslovne dogodke;
3. poslovodsko uravnavanje pokriva vse dejavnosti podjetja; z njim poslovodje usklajujejo delovanje različnih delov podjetja, ki sestavljajo celoto;

4. poslovodsko uravnavanje izraža poslovne dogodke in poslovanje podjetja predvsem v denarnih enotah, kar omogoča tako primerjavo med predračunskimi ter obračunskimi informacijami kot tudi med različnimi deli podjetja; uporaba nedenarnih enot (delovne ure, število zaposlenih) prispeva le k jasnejši sliki;
5. poslovodsko uravnavanje vključuje tudi fazo planiranja; podjetja navadno natančno predpisujejo tovrstno planiranje in v svojih aktih opredelijo obliko planov, posamezne faze planiranja ter roke za njihovo izvedbo;
6. poslovodsko uravnavanje je namenjeno povezovanju in usklajevanju podatkov; primerjave se nato izvajajo med različnimi enotami podjetja ali različnimi časovnimi obdobji za isto enoto; navadno so obračunski in predračunski podatki enako strukturirani, saj je le tako mogoča primerjava planiranih in uresničenih kategorij.

Zelo pomembna komponenta poslovodskega uravnavanja so interakcije med poslovodji in njihovimi podrejenimi. Poslovodje se razlikujejo po svojem znanju, izkušnjah, pripadnosti podjetju, načinu sprejemanja odločitev itd. Zato je poslovodsko uravnavanje proces, ki se razlikuje že med posameznimi mesti odgovornosti v podjetju, še bolj pa med različnim podjetji. Kljub temu pa lahko rečemo, da zajema naslednje aktivnosti (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 381–390):

1. določanje programov, ki jih bo podjetje izvajalo za doseganje ciljev in okvirno razporejanje resursov tem programom; odločanje se nanaša na daljše (nekajletno) časovno obdobje;
2. določanje operativnega (enoletnega) plana prihodkov in odhodkov za posamezne enote (mesta odgovornosti);
3. nadzor poslovanja, ki ga poslovodje izvajajo s pomočjo različnih informacij, kot so neformalne informacije (na podlagi opazanj, pogovorov), informacije, ki jih prispevajo nosilci uravnavanja nalog, poročila o poslovanju; nadzor poslovanja je danes olajšan zaradi novih tehnik, kamor sodijo popolni nadzor kakovosti, princip proizvodnje just-in-time, računalniško podprta proizvodnja;
4. primerjavo med planiranimi in uresničenimi kategorijami.

Bistvene razlike med poslovodskim uravnavanjem in strateškim usmerjanjem so (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 14–15):

1. uravnavanje je stalen, strateško usmerjanje pa občasen, nepredvidljiv proces, katerega gonilo so nove priložnosti, nevarnosti in ideje;

2. strateško usmerjanje pridobiva informacije predvsem iz zunanjega okolja, poslovodsko uravnavanje pa uporablja notranje informacije;
3. v strateško usmerjanje je vključenih relativno malo ljudi v najvišjem poslovodstvu; poslovodsko uravnavanje vključuje celotno poslovodstvo podjetja in strokovne službe; to je povezano tudi s potrebnim znanjem, saj strateško usmerjanje zahteva širše poznavanje poslovanja podjetja in zunanjih dejavnikov; večje število ljudi, vključenih v poslovodsko uravnavanje, vodi tudi do večjega pomena komunikacije in vedenjskih dejavnikov.

Omenili smo že, da je poslovodsko uravnavanje povezano s strateškim usmerjanjem, saj mu to postavlja okvire delovanja; na drugi strani pa poslovodsko uravnavanje postavlja okvire delovanja uravnavanju nalog.

Ad 3: Uravnavanje nalog je proces, ki zagotavlja, da se posamezne operativne dejavnosti v podjetju izvajajo učinkovito in uspešno. Nanaša se na vsako posamezno nalogo. V praksi za izvajanje nalog obstajajo pravila, ki jih je treba upoštevati; tako je uravnavanje nalog v mnogo primerih omejeno na primerjavo med dejanskim izvajanjem in postavljenimi oziroma sprejetimi pravili. Uravnavanje nekaterih nalog je seveda mogoče tudi avtomatizirati, pri čemer pa je treba upoštevati omejitve, ki jih prinašajo mogoči nepredvideni dogodki; v takšnih primerih je prisotnost človeka pravzaprav nujna. Takšno obravnavanje nalog pa ni primerno za uravnavanje dela učiteljev, psihologov, raziskovalcev, kjer naloge niso rutinske. Kljub temu velja, da so tudi tu naloge ponavljajoče se in da obstaja določen splošen nabor pravil, ki jih je potrebno upoštevati (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 15–16).

Uravnavanje nalog pomeni podrobno planiranje in nadziranje posameznih delovnih postopkov. Vsebuje tri medsebojno povezane faze (Hočevar, 1994, str. 23):

1. ugotovitev točk v delovanju, kjer lahko pride do odklonov od planirane naloge; ugotavljanje mora upoštevati stopnjo tveganja, da dejavnosti ne bo mogoče nadzorovati, in stroške uravnavanja nalog;
2. izbira ustreznih tehnik in metod, s katerimi se bo preprečilo oziroma odpravilo odklone od planiranega delovanja;
3. stalen pregled nad sistemom s ciljem, da je sistem ustrezen za uravnavanje in da ga zaposleni ne morejo zaobiti.

Razlike med poslovodskim uravnavanjem in uravnavanjem nalog so naslednje (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 16–17):

1. Delovanje celotnega podjetja uravnavamo s poslovodskim uravnavanjem, uravnavanje nalog pa je bolj ozko usmerjeno na posamezne enote v podjetju; poslovodsko uravnavanje se opira na sprejete strategije v podjetju, uravnavanje nalog pa uporablja obstoječe postopke in pravila.
2. Poslovodsko uravnavanje za ocenjevanje poslovanja redko uporablja točne tehnike (večkrat temelji na subjektivnih merilih), kar lahko povzroči težave pri usmerjanju dejavnosti; uravnavanje nalog pa uporablja natančne postopke in pravila, ki zagotavljajo ustrezno izvedbo.
3. Namen poslovodskega uravnavanja je pomagati poslovodstvu pri izvajanju strategij; v tem pogledu je poslovodsko uravnavanje usmerjeno k človeku. Uravnavanje nalog pa se nanaša na določena dejanja in pri tem uporablja točne standarde za popravo uresničenega glede na izbrani standard izvajanja; to omogoča, da so standardi programirani in da se v določenih primerih (ko stroški niso previsoki) uravnavanje nalog izvaja kot računalniški uravnalni sistem.
4. Kot smo že poudarili, poslovodsko uravnavanje v večini primerov uravnava delovanje ljudi, medtem ko so predmet uravnavanja nalog stvari oziroma reči; v poslovodskem uravnavanju pomembno mesto zavzema tudi psihologija; poslovodsko uravnavanje ne deluje brez človeškega posredovanja. Na drugi strani pa je lahko končni rezultat sistema uravnavanja zalog npr. naročilo, ki je izdelano na podlagi računskih obrazcev, ki jih uporablja uravnalni sistem nalog.
5. Poslovodsko uravnavanje uporablja v veliki meri samo vrednostne merske enote; uravnavanje nalog pa pogosto uporablja podatke, ki so izraženi v nedenarnih enotah (delovne ure, število proizvodov).
6. Informacije, ki jih uporablja poslovodsko uravnavanje, so zbirne narave, kot so proizvodjalni stroški v določenem mesecu, stroški dela, delež določene vrste proizvodov v zalogi; na drugi strani pa je uravnavanje nalog usmerjeno na posamezne transakcije: nabavno naročilo oddelka, zahtevo oddelka po vzdrževanju.
7. Poslovodsko uravnavanje uporablja zbirne informacije, ki se nanašajo na preteklo poslovanje; podatki za uravnavanje nalog so na voljo takoj, ko je nek dogodek nastopil.

2.3 DECENTRALIZACIJA PODJETIJ

V velikih, hierarhično organiziranih podjetjih, ki proizvajajo različne vrste proizvodov na različnih lokacijah, je praktično nemogoče obdržati vse niti odločanja v rokah vodstva podjetja. Zaradi neučinkovitega centraliziranega odločanja je poslovodja prisiljen prenašati del svojih dolžnosti na sodelavce. S tem se začne proces delegiranja oziroma pooblaščenja, to je prenašanja dolžnosti in pripadajoče oblasti navzdol na sodelavce (Lipovec, 1987, str. 151). V podjetju se je treba odločiti, kdo bo sprejemal odločitve, za katere bo seveda tudi odgovoren; tej odločitvi neizogibno sledi tudi druga, ravno tako pomembna odločitev, ki se nanaša na vrednotenje dela odločevalca in na primerno nagrajevanje.

Poznamo naslednje dejavnike, ki vodijo k decentralizaciji odločanja v podjetju (Atkinson, Kaplan, 1989, str. 290–292):

1. okolje podjetja.

Uspešni poslovodja mora stalno spremljati ključne spremenljivke okolja podjetja, če želi, da je podjetje pripravljeno na spremembe v okolju. Potreba po stalnem spremljanju okolja podjetja pomembno vpliva na notranjo organiziranost podjetja. Kontingenčna teorija predvideva, da kompleksnost okolja določa kompleksnost notranje organizacije podjetja. Dokazano je, da so najuspešnejša tista podjetja, ki so znala notranje procese prilagoditi zahtevam okolja. Kompleksno in negotovo zunanje okolje zahteva, da podjetje vложи več sredstev v opazovanje okolja, in da je odločanje decentralizirano. Za preučevanje hitro spreminjajočega se okolja in oblikovanje ustreznih odgovorov na zunanje spremembe podjetje potrebuje osebe, ki so za takšno delo primerno usposobljene.

2. specializiranost informacij.

Lokalne informacije so blizu ljudem, ki delujejo na posameznih področjih. Prenašanje informacij iz posameznih okolij glavnemu poslovodstvu podjetja je praktično nemogoče. Območni poslovodje so si med delovanjem na posameznem trgu pridobili določeno znanje o prisotni konkurenci, dobaviteljih, delovni sili, priložnostih in ovirah na trgu ... Posredovanje vseh teh informacij glavnemu poslovodstvu bi bilo izredno težavno, drago in dolgotrajno, vprašljiva pa bi bila tudi uspešnost prenosa, saj nepoznavalec razmer morda ne bi pravilno razumel. Bistvo decentralizirane oblike organizacije je v tem, da se odločitve sprejemajo tam, kjer se zbirajo informacije, potrebne za odločanje.

3. hitrost odgovora na spremenjene razmere.

Dejstvo je, da decentralizirana oblika organizacije podjetja omogoča, da se območni poslovodje, ki imajo neko stopnjo samostojnosti pri odločanju, hitreje odzovejo na spremembe v okolju, kot bi se odzval centralni organ. Centralizirano odločanje je počasnejše, ker:

- a) je potreben določen čas za prenos podatkov iz območne k centralni enoti;
- b) se ljudje v centralni enoti navadno zberejo šele po določenem času, nato pa dragoceni čas porabijo še za preučevanje informacij, njihovo ovrednotenje in sprejetje odločitve;
- c) se odločitev nato prenese v območno enoto, kjer je zopet potreben čas za njeno implementacijo.

4. dragocen čas centralnega posloводства.

Čas centralnega posloводства je omejen, zato ne more sodelovati pri vseh odločitvah, ki jih sprejemajo podrejeni oziroma območni poslovodje. Centralno posloводство se mora posvečati predvsem strateškemu in dolgoročnemu planiranju, od katerih je odvisno nadaljnje poslovanje podjetja. Decentralizirana oblika podjetja omogoča, da centralni poslovodje sprejemajo politiko in strategije podjetja, območni poslovodje pa se posvečajo sprejemanju operativnih odločitev, skladnih s postavljenimi strateškimi cilji.

5. kompleksnost reševanja problemov.

Čeprav bi se odločili centralizirati celotno odločanje v podjetju, morda ne bi mogli najti globalno optimalne rešitve. Kompleksnost problemov in stalno spreminjajoče se okolje vodita do tega, da rešitve problemov niso najboljše. Kot sta omejeni racionalnost ljudi in njihova sposobnost mišljenja, imajo tudi računalniški algoritmi svoje meje, predvsem, ko v odločanje vključimo nelinearne ter diskretne spremenljivke; tako je decentralizacija uspešnejša, saj pri odločanju upošteva samo relevantne dejavnike.

6. učenje območnih poslovodij.

V kolikor bi bilo odločanje centralizirano, bi bili območni poslovodje samo izvrševalci postavljenih planov oziroma uresničevalci sprejetih odločitev; tako bi bili območni poslovodje prikrajšani za izkušnjo odločanja. Podjetja pa si želijo izobraziti prihodnje centralno posloводство, zato je nujno v odločanje vpeljati že zaposlene na nižjih ravneh.

7. motiviranje območnih poslovodij.

Sodelovanje pri odločanju pozitivno vpliva na motivacijo območnih poslovodij; ti bodo motivirani, če bodo lahko s svojimi odločitvami vplivali na poslovanje enote, ki jo vodijo. Določena samostojnost pri odločanju vzpodbuja območne poslovodje k iskanju informacij in snovanju izvirnih rešitev problemov; seveda pa mora biti samostojnost v odločanju omejena s strateškimi cilji podjetja.

Vsako večje podjetje se slej ko prej sooči s potrebo po decentralizaciji; nobena oseba v podjetju namreč ne more imeti vseh ustreznih informacij, izkušenj, časa, sposobnosti, da bi lahko odločala o vsaki najmanjši podrobnosti. Odločanje je torej treba decentralizirati – še vedno pa obstaja odprto vprašanje, kako in v kolikšni meri naj bo decentralizacija izvedena. V praksi obstaja več vrst decentraliziranih enot, ki se razlikujejo glede na stopnjo pooblastil in odgovornosti, prenesenih na območnega poslovodjo.

2.4 MESTA ODGOVORNOSTI

Kot smo že ugotovili, je hierarhična organiziranost, katere značilnost je sprejemanje vseh odločitev na najvišji organizacijski ravni, s stališča učinkovitih poslovnih procesov, neustrezna. Organizacijske enote, ki v podjetju nastanejo kot posledica decentralizacije, imenujemo mesta odgovornosti. Stopnje decentralizacije so seveda različne in so odvisne od tehnologije, okolja, velikosti podjetja pa tudi od nagnjenosti najvišjega poslovodstva k prenašanju pooblastil na podrejene. Zasnova mest odgovornosti vsebuje zahtevo, da vsak del podjetja pripada nekemu mestu odgovornosti. Mesto odgovornosti je tudi mesto odločanja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 172).

2.4.1 Računovodstvo odgovornosti

Mesto odgovornosti je definirano kot skupek aktivnosti, ki so dodeljene določenemu poslovodji ali skupini poslovodij. Nastanek mesta odgovornosti je na eni strani rezultat stalno spreminjajočega se poslovnega okolja, ki se mu centralizirani sistemi težko prilagajajo, na drugi strani pa potrebe po nadziranju stroškov. Računovodstvo odgovornosti pa je namenjeno merjenju uspešnosti mest odgovornosti. Vodstvo podjetja ga uporablja za ocenjevanje poslovodij in za njihovo motiviranje v smislu doseganja organizacijskih ciljev. Ustroj računovodstva odgovornosti je odvisen od posameznega podjetja in njegovih potreb. Prav vsako računovodstvo odgovornosti pa razlikuje med obvladljivimi stroški na eni in neobvladljivimi stroški na drugi strani. Ta delitev je z vidika ocenjevanja uspešnosti poslovodij mest odgovornosti izredno pomembna, saj samo obvladljivi stroški predstavljajo objektivno merilo za ocenjevanje uspešnosti (Horngren, Sundem, 1990, str. 289–295).

Hočevar računovodstvo odgovornosti definira takole (Hočevar, 1996, str. 17–18): »Računovodstvo odgovornosti je del računovodskega sistema podjetja, in sicer tisti del, ki poslovodstvu podjetja zagotavlja informacije za potrebe primerjanja uresničenega in načrtovanega poslovanja po organizacijskih enotah podjetja. Omenjene informacije predstavljajo za nadrejene poslovodje podlago za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih podrejeni poslovodje vodijo.«

Namen računovodstva odgovornosti je zagotoviti poslovodstvu podjetja informacije o uspešnosti in učinkovitosti uresničitve načrta. Zaradi tega (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 181):

1. ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim;
2. sestavlja poročilo o dosežkih;
3. izbira primerno vsebino poročila za različne odločevalne ravni v podjetju oziroma za različne poslovodje, pri čemer upošteva njihov položaj v podjetju in bližino problema, obravnavanega v poročilu.

Osnova računovodstva odgovornosti so odmiki, ki so opredeljeni kot razlika med načrtovanim in uresničenim; odmiki so vedno izraženi številčno oziroma vrednostno. Naloga računovodstva odgovornosti pa ni zgolj golo izračunavanje odmikov, pač pa predvsem pojasnjevanje odmikov oziroma njihovo označevanje za ugodne oziroma neugodne (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 182–185).

Druga pomembna naloga računovodstva odgovornosti je izbira podatkov, uvrščenih v poročilo, ki se posreduje poslovodstvu. Rečemo lahko, da je v poročilo potrebno vključiti informacije o tistih kategorijah, ki jih poslovodja nadzoruje. Vendar pa poslovodja celotno sliko o poslovanju mesta, ki ga vodi, dobi šele s spoznanjem vseh ekonomskih kategorij, ki to mesto zadevajo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 182–183).

V nadaljevanju mora računovodstvo odgovornosti opredeliti tudi osebe, ki so jim poročila namenjena. Pri tem je treba upoštevati dejstvo, da je poslovodja odgovoren tudi za tiste dejavnosti, ki jih prenese na druge, nižje poslovodje. Tako je potrebno pripraviti za določenega poslovodjo poročila o poslovanju mest odgovornosti, ki jih neposredno nadzira, kot tudi o poslovanju podrejenih mest odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 183).

Računovodstvo odgovornosti ima osrednje mesto v poslovodskem uravnavanju. Če smo natančnejši, računovodstvo odgovornosti zagotavlja ustrezno informacijsko podporo za potrebe poslovodskega nadziranja. Treba pa je poudariti, da računovodskega nadziranja ne smemo enačiti s poslovodskim nadziranjem; prvo namreč zagotavlja pravilnost in kakovost računovodskih informacij, drugo pa deluje za uresničitev postavljenih ciljev podjetja (Hočevar, 1994, str. 25).

Uspešnost poslovanja mest odgovornosti v mnogih podjetjih spremljajo v okviru posebne službe, to je službe kontrolinga, zato v nadaljevanju predstavljam pojem in aktivnosti kontrolinga.

2.4.2 Kontroling

S kontrolingom razumemo dejavnost, ki informativno podpira poslovodsko uravnavanje. Izraz »controlling« oziroma kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki pomeni uravnavati, urejati, obvladovati, krmariti, nadzorovati (Melavc, Novak, 2002, str. 9). Glede na različne možne pomene besede je enopomenski prevod v slovenski jezik praktično nemogoč, zato se bomo zadovoljili zgolj s poslovenjenim zapisom besede. Oseba, odgovorna za kontroling, je kontroler, ki prek pretežno številčnih informacij skrbi, da delovanje podjetja ostaja na izbrani smeri, začrtani s sprejetimi cilji (Melavc, Novak, 2002, str. 9).

Funkcija kontrolinga je v strokovni literaturi različno opredeljena. Naj navedem dve definiciji kontrolinga s strani domačih avtorjev.

1. Melavc navaja (Melavc, Novak, 2002, str. 9): »Kontroling je sodobna zamisel poslovođenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev.«
2. Koletnik kontroling pojasnjuje z naslednjimi besedami (Koletnik, 1996, str. 7): »Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in poslovođenja ter zahteva ciljno in centralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo, podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje«.

Obstaja pomembna razlika med anglo-ameriškim in evropskim (nemškim) pristopom h kontrolingu. V nadaljevanju navajam oba pristopa in razlike med njima.

V **anglo-ameriški literaturi** se izraz »controlling« uporablja za označevanje upravljalne funkcije nadziranja, za označevanje nalog, ki jih opravlja »controller«, pa se uporablja izraz »controllership«. Čeprav je obseg nalog, ki jih opravlja kontroler, v veliki meri odvisen od velikosti in kompleksnosti poslovnega sistema, panoge,

osebnosti in sposobnosti samega kontrolerja ter zamisli najvišjega posloводства, pa lahko trdimo, da je na anglo-ameriškem jezikovnem področju kontroler pravzaprav glavni poslovni in finančni računovodja, ki je odgovoren za opravljanje vseh računovodskih funkcij. V tem primeru bi torej izraz kontroler lahko nadomestili z besedno zvezo vodja računovodstva (Melavc, Novak, 2002, str. 26).

Temu primerno je široko tudi področje nalog, ki jih opravlja kontroler (Melavc, Novak, 2002, str. 22):

- nadzoruje računovodski oddelek;
- pripravlja vsa poročila za zunanje uporabnike (finančno računovodstvo);
- pripravlja vsa poročila in informacije za notranje uporabnike (poslovodno računovodstvo);
- pomaga linijskim vodjem pri uporabi in tolmačenju računovodskih informacij;
- pripravlja poročila za davčno in vladno poročanje;
- poslovodstvu svetuje o davčnih vprašanjih.

Nemški pristop trdi, da kontroling opravlja krmiljenje. Smer je predpisana s cilji, kontroler pa pomaga kapitanu voditi ladjo. Kontroling v tem pogledu združuje prvine strateškega in operativnega vodenja. Kontroling kot postopek izvajajo kontrolerji in poslovodje. Osnovni cilj podjetja (donosnost kapitala) je v tem primeru razčlenjen na delne nižje cilje, ki so skupaj z odgovornostjo za njihovo doseganje delegirani poslovodjem na nižjih ravneh. Uresničevanje teh delnih ciljev nato v obratni smeri zopet koordiniramo, da bi dosegli osnovni cilj. Nemški avtorji navajajo različne opredelitve kontrolinga, ki jih lahko strnemo v tri značilne skupine (Melavc, Novak, 2002, str. 28):

1. prvi poudarjajo, da je osrednja naloga kontrolinga koordinacija različnih delov poslovnega sistema;
2. drugi opredeljujejo kontroling kot delno področje vodenja, kjer kontroler skrbi za pravilno smer delovanja;
3. zadnja skupina avtorjev meni, da je glavna funkcija kontrolinga priskrba informacij, ki jih oblikuje računovodski informacijski sistem.

Glede na namen in cilje kontrolinga ločimo strateški ter operativni kontroling.

Operativni kontroling nudi poslovodstvu strokovno podporo za povečanje učinkovitosti poslovanja. Temeljni cilj operativnega kontrolinga je spodbujanje prilagajanja notranjih dejavnikov v podjetju zunanjim vplivom. Ta kontroling je usmerjen k doseganju najboljših sprotnih izidov. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni produktivnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala ter plačilne sposobnosti (Melavc, Novak, 2002, str. 29).

Strateški kontroling strokovno podpira poslovodstvo za zvišanje uspešnosti poslovanja. Nuditi mora odgovore na vprašanja o uvajanju novih proizvodov, vstopu na nove trge, pričakovanih priložnostih in tveganjih. Pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij, ki so pogoj za trajen uspeh. Strateški kontroling aktivno posega v zunanje okolje in si ga prilagaja (Melavc, Novak, 2002, str. 30).

Naj navedem še del rezultatov raziskave o stanju kontrolinga v slovenskih podjetjih. Slovenski inštitut za revizijo je v sodelovanju z Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev ter Ekonomsko fakulteto v Ljubljani leta 2002 že drugič opravil raziskavo o stanju računovodstva v slovenskih podjetjih.

V raziskavo so bila zajeta tudi vprašanja, ki se nanašajo na oddelke, ki v podjetjih opravljajo računovodsko funkcijo. V večini podjetij, zajetih v raziskavo, računovodsko funkcijo opravljajo v okviru podjetja (skoraj 90 %). V četrtini podjetij je osnovana tudi enota za kontroling, kar pomeni, da so podjetja v obdobju med raziskavama (prva je bila izvedena leta 1995) enote za kontroling na novo ustanovljale; v prvi raziskavi so imeli tovrstno enoto le v 15 % anketiranih podjetij. Podatek je skladen z upadanjem števila podjetij, ki imajo organizirano enoto za plan in analizo. Porast podjetij z organiziranimi enotami kontrolinga izvajalci raziskave pojasnjujejo s povečanjem lastništva tujih podjetij v slovenskih podjetjih in z zgledovanjem domačih podjetij po strukturi računovodskih služb v tujini (Odar, Kavčič, Koželj, 2003a, str. 36–37).

Podjetja z delujočimi enotami za kontroling so podala tudi opis dejavnosti, ki jih te enote izvajajo. Kot glavne dejavnosti kontrolinga so navedla izdelovanje predračunov in mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo ter ugotavljanje vzrokov za neuspešno delovanje podjetja; te dejavnosti izvajajo v več kot 30 % enot za kontroling. Med drugimi področji dela, ki jih enote za kontroling še izvajajo, so izdelovanje temeljnih računovodskih izkazov, izdelovanje statističnih in davčnih poročil, načrtovanje ter zgraditev informacijskega sistema in ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij; te dejavnosti kontrolinga so zastopane v manj kot 10 % preučevanih podjetij (Odar, Kavčič, Koželj, 2003b, str. 40–41).

Ugotovimo lahko, da je pojmovanje kontrolinga in njegovih dejavnosti različno. Pravzaprav so njegove naloge v slovenskih podjetjih tiste, ki so jih v preteklosti opravljale planske in analitske službe, katerih število, kot smo že dejali, upada.

2.4.3 Nastanek mest odgovornosti

Nastanek mest odgovornosti je tesno povezan s povečevanjem podjetij, ki ga narekujejo zaostrene konkurenčne razmere. Podjetja rastejo bodisi od znotraj, na osnovi lastnega kapitala, bodisi na temelju različnih poslovnih združevanj. Takšna večja podjetja imajo večje možnosti za vlaganje v nove naložbe, s čimer pridobijo na konkurenčnosti. Na drugi strani pa povečevanje podjetij vodi do težav pri njihovem upravljanju, iz česar sledijo procesi decentralizacije, ki smo jih že spoznali v poglavju 2.3. Najvišje poslovodstvo podjetja se mora ukvarjati s strategijo, zato operativno odločanje prepušča poslovodjem na nižjih ravneh. S tem se najvišje poslovodstvo razbremeni vsakdanjih opravil, probleme poslovanja pa rešujejo tisti, ki jih najbolj poznajo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 171–172).

Zasnova mest odgovornosti vsebuje zahtevo, da vsak del podjetja pripada nekemu mestu odgovornosti, ki je hkrati tudi mesto odločanja; vsako ima le enega odgovornega poslovodjo. Mesta odgovornosti se pojavljajo na vseh ravneh v podjetju. Najnižji nivo mest odgovornosti predstavljajo posamezni oddelki, ki se združujejo v sektorje. S stališča najvišjega poslovodstva je mesto odgovornosti kar celotno podjetje, čeprav je treba poudariti, da z njimi navadno označujemo le posamezne enote znotraj podjetja (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 126).

Mesto odgovornosti je seveda ustanovljeno z določenim namenom. Podjetje deluje tako, da bi doseglo postavljene cilje, mesta odgovornosti pa pri tem prispevajo svoj delež. Praktično to pomeni, da bo podjetje doseglo svoj cilj, če ga bodo dosegla posamezna mesta odgovornosti.

Mesta odgovornosti za svoje delovanje potrebujejo vložke v poslovni proces: material, delo, različne storitve, opremo, obratna sredstva. Rezultat njihovega delovanja je izloček (proizvod ali storitev), ki je posredovan na trg ali pa drugemu mestu odgovornosti v okviru podjetja. Poslovodstvo je odgovorno za doseganje optimalnega razmerja med vložki v proces in izločki. V nekaterih primerih je razmerje med vložki in izločki transparentno (npr. na proizvodnih mestih odgovornosti, kjer porabljen material fizično tvori gotov proizvod), v drugih pa izločki niso neposredno povezani z vložki (na trženjskem mestu odgovornosti npr. stroškov za oglaševanje ne moremo direktno povezati s povečanjem prodaje, saj nanjo vplivajo tudi zunanji dejavniki). V zadnjem primeru zato potrebne stroške določimo intuitivno oziroma izkustveno (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 127–128).

Sklenemo lahko, da mesto odgovornosti zaznamujejo naslednje značilnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 172):

- ima enega odgovornega poslovodjo;
- opravlja eno ali več konkretnih nalog s številčno opredeljenimi cilji;
- ima potrebna sredstva, pri razpolaganju s katerimi je razmeroma samostojno.

2.4.4 Pogoji oblikovanja mest odgovornosti

Strokovna literatura navaja, da je oblikovanje mest odgovornosti eden od ukrepov za povečanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. Pri tem je učinkovitost opredeljena kot razmerje med vložkom in izložkom mesta, uspešnost pa kot ustreznost izložka glede na cilje mesta. Oblikovanje mest odgovornosti ni odvisno zgolj od želje oziroma volje poslovodstva podjetja, pač pa morajo biti zanj izpolnjeni nekateri pogoji (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 174–175):

1. neodvisnost operacij.

Kot smo že omenili, je mesto odgovornosti v podjetju relativno samostojna celota. Dejstvo je, da popolna samostojnost ni mogoča, saj v nasprotnem primeru ne bi bilo razloga, da bi bilo takšno mesto del podjetja. Samostojnost mesta se mora odražati v tem, da so dosežki mesta odvisni od odločitev njegovega poslovodje; to pomeni, da odločitve drugih nepristojnih poslovodij na uspešnost mesta odgovornosti ne vplivajo. Pri nesamostojnem mestu odgovornosti bi si lahko isto pristojnost delilo več poslovodij, kar bi povzročilo nejasnosti pri odločanju; poleg tega bi bilo praktično nemogoče ocenjevati dosežke poslovodij posameznih mest odgovornosti. Glede na povedano obstoj nesamostojnega mesta odgovornosti ni smiseln.

2. specializirano znanje.

Mesto odgovornosti naj bi bilo zaokrožena celota, ki narekuje uporabo ene vrste specializiranega znanja poslovodje; pričakovati namreč je, da bo imel poslovodja težave, če bo njegovo delo obsegalo vodenje mesta odgovornosti, ki zahteva različne tipe specializiranega znanja.

3. obseg posla.

Mesto odgovornosti naj vključuje le toliko operacij, kolikor jih poslovodja lahko obvlada, saj poslovodja lahko sprejema le določeno število odločitev in usklajuje delo omejenega števila zaposlenih. Preveliko število potrebnih odločitev lahko vodi do njihove nepravočasnosti in tudi neustreznosti, saj poslovodja nima dovolj časa, da bi preučil vse relevantne informacije.

Če so izpolnjeni navedeni pogoji za oblikovanje mest odgovornosti, lahko operativno pristopimo k njihovem formiranju. Pri tem moramo posebno pozornost nameniti vprašanju stopnje samostojnosti, ki jo bomo dodelili posameznim mestom, in preprečiti, da bi posamezno mesto sprejemalo odločitve, ki so neprimerne za celotno podjetje. Zato moramo uspešnost mesta odgovornosti meriti v luči njegovega prispevka k uspešnosti celotnega podjetja. Zaradi ekonomske upravičenosti in zahtevnosti del je treba določiti, da se nekatere storitve v podjetju, kot so pravni oddelek, informacijska podpora, notranja revizija, še naprej opravljajo centralizirano. Zelo pomembno je tudi oblikovanje prenosnih (transfernih) cen, ki morajo biti oblikovane tako, da bodo poslovodje inpute v posamezne faze motivirani kupovati v podjetju in ne na trgu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 175–176).

Dejstvo je, da oblikovanje prenosnih cen pomembno vpliva na uspešnost mest odgovornosti, zato bomo prenosnim cenam v nadaljevanju posvetili posebno pozornost.

2.4.5 Prednosti in slabosti oblikovanja mest odgovornosti

Organizacija mest odgovornosti podjetju prinaša tako prednosti kot slabosti. Strokovna literatura navaja naslednje prednosti decentralizacije podjetij (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 475–476):

- organizacije so razdeljene na manjše enote, ki jih je lažje nadzirati;
- odločitve sprejemajo poslovodje, ki probleme najbolj poznajo;
- odločitve se sprejemajo hitreje, saj lahko nižji poslovodje hitreje zaznajo težave pri poslovanju; tako podjetje postane bolj prožno in se hitreje odziva na potrebe kupcev;
- s prenašanjem odgovornosti na nižje poslovodstvo se prepreči obremenjevanje višjega poslovodstva s preveliko količino informacij o vsakdanjem poslovanju;
- nižji odgovorni poslovodje s svojimi odločitvami aktivno sodelujejo pri poslovođenju podjetja, kar zvišuje njihovo motivacijo in zadovoljstvo z delom;
- nižji odgovorni poslovodje pridobijo pomembna poslovodska znanja, s čimer si podjetje širi krog potencialnih kandidatov za imenovanje v višje poslovodstvo;

- nižji odgovorni poslovodje so motivirani za uresničitev ciljev podjetja; doseganje teh ciljev je namreč tesno povezano z doseganjem njihovih lastnih koristi;
- takšna podjetja ustvarjajo in spodbujajo podjetniško okolje;
- strateški položaj podjetja s samostojnimi enotami je močnejši, saj različnost proizvodov in storitev zmanjšuje poslovno tveganje;
- znotraj podjetja se razvija tekmovalnost, kar lahko vodi k inovacijam in boljšemu poslovanju;
- najvišje poslovodstvo podjetja se lahko osredotoči na strateško načrtovanje in sprejemanje dolgoročnih poslovnih odločitev, saj je razbremenjeno vsakdanjih operativnih obveznosti;
- izboljša se pretok informacij na nižjih ravneh, saj se potrebne informacije ne prenašajo po osrednjem informacijskem sistemu na ravni podjetja kot celote;
- zmanjšajo se splošni stroški, predvsem stroški osrednjih skupnih služb, saj decentralizirana organizacija ne potrebuje tolikšnega števila strokovnih kadrov.

Med omejitvami in slabostmi decentralizacije so največkrat navedene naslednje (Heitger, Ogan, Matulich, 1993, str. 476):

- usklajevanje med posameznimi enotami je zaradi različnosti proizvodov, storitev ter proizvodnih postopkov oteženo;
- posamezni deli podjetja medsebojno tekmujejo za omejena sredstva, ki jih ima na voljo podjetje;
- če decentralizacija ni podprta z ustreznim sistemom nagrajevanja, lahko nižji poslovodje delujejo skladno s svojimi interesi, ki niso hkrati tudi cilji podjetja;
- večja samostojnost posameznih delov podjetja lahko poveča potrebo po dodatnih zaposlenih in posledično zviša stroške;
- različnost posameznih delov podjetja lahko povzroči neskladnost sistema kot celote, kar vodi do težav pri izmenjavi informacij med posameznimi deli;
- v kolikor je podjetje povezano navpično, lahko prekomerna decentralizacija povzroči težave pri kontroli kakovosti;

- notranja tekmovalnost lahko postane nezdrava, če se poslovodje osredotočijo nanjo, pri tem pa pozabijo na zunanjo konkurenco.

2.4.6 Vrste mest odgovornosti

V splošnem lahko trdimo, da v okviru mesta odgovornosti merimo predvsem naslednje vrste kategorij: odhodke (stroške), prihodke, dobiček kot razliko med njima in dobičkovnost naložb. S tega vidika govorimo o štirih vrstah mest odgovornosti: stroškovnem, prihodkovnem, dobičkovnem in naložbenem mestu odgovornosti. Uspešnost takšnih mest odgovornosti merimo z razmerjem med planiranimi in uresničenimi vrednostmi. Kot sem že omenila, so za ocenjevanje uspešnosti poslovodij takšnih mest primerne zgolj nadzirljive kategorije. Od tega koncepta pa odstopimo, kadar govorimo o dobičkonosnosti določenega mesta odgovornosti. V tem primeru je potrebno mestu odgovornosti z uporabo ustreznih ključev dodeliti še druge prihodke in odhodke, ki zadevajo poslovanje takšnega mesta, ter upoštevati tudi vpliv transfernih (prenosnih) cen na poslovanje (Atkinson et al., 2001, str. 521–534).

Nekateri avtorji prihodkovnih mest odgovornosti ne obravnavajo posebej, pač pa jih uvrščajo med stroškovna mesta odgovornosti. V okviru prihodkovnih mest odgovornosti namreč nastajajo tudi stroški, vendar pa ni formalne povezave med velikostjo vložka (stroškov) in izloška (obsega prodaje) (Horngren, Harrison, 1989, str. 972). Glede na to, da so prihodkovna mesta odgovornosti osrednja tema magistrske naloge, jih bomo seveda ločili od stroškovnih mest odgovornosti.

Natančneje so različna mesta odgovornosti v ameriški in angleški literaturi opredeljena kot sledi:

1. **Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti** je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil le za načrtovane stroške oziroma odhodke. Ločimo standardna stroškovna mesta odgovornosti in diskrecijska stroškovna mesta odgovornosti.
 - a) Standardna stroškovna mesta odgovornosti so navadno oblikovana v proizvodnji pod pogojem, da je možno ugotavljati stroške, za katere je poslovodja takšnega mesta odgovoren. Pogoj za ustanovitev takšnega mesta odgovornosti je možnost standardizacije vseh obvladljivih stroškov. Ti stroški so tako sodilo uspešnosti standardnega stroškovnega mesta odgovornosti. Dosežki mesta se presojujejo z odmiki med uresničenimi in standardnimi stroški. Za te vrste mest velja, da mora poslovodja skrbeti tudi za ustrezno kvaliteto in obseg izloška; stroški torej niso edino vodilo delovanja (Hočevnar, 2001, str. 23).

b) Ustreznosti stroškov diskrecijskih stroškovnih mest (tudi razsodnostnih stroškovnih mest) ¹ odgovornosti ni mogoče ocenjevati na podlagi standardov, pač pa jih ugotavljamo z mnenjem (razsodnostjo). V to skupino stroškovnih mest spadajo pravni, računovodski, prodajni in razvojni oddelek. Poslovodje takšnih mest odgovornosti so pri povzročanju stroškov omejeni samo s predračunskimi vrednostmi (Hočevar, 2001, str. 23).

2. **Prihodkovno mesto odgovornosti** je navadno oblikovano v prodajnem oddelku podjetja. Pristojnost poslovodje takšnega mesta se nanaša na sprejemanje odločitev o prodaji, hkrati pa lahko odloča tudi o stroških, ki so povezani s prodajnimi aktivnostmi in v tem smislu neposredno vplivajo na velikost prihodkov od prodaje (npr. stroški reklame, predstavitve proizvodov) (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 177).
3. **Dobičkovno (profitno) mesto odgovornosti** je mogoče oblikovati za relativno samostojne enote v podjetju. Poslovodje takšnih mest odgovornosti odločajo in so v okviru svojih pooblastil odgovorni tako za stroške kot za prihodke. Uspešnost dobičkovnega mesta odgovornosti se meri z obvladljivim dobičkom (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 177).
4. **Naložbeno mesto odgovornosti** je najbolj kompleksno mesto odgovornosti, saj njegov poslovodja odloča o in odgovarja za nastale stroške, prihodke in za donosnost naložb. Sodilo uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti je rezidualni dobiček, ki je izračunan kot obvladljivi dobiček, zmanjšan za stroške kapitala (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 177–178).

Slovenski računovodski standardi definirajo mesto odgovornosti v okviru standarda 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni – kot mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju, ki ga zaseda nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti (Slovenski računovodski standardi 2001, str. 149).

Standardi ločijo naslednje vrste mest odgovornosti (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 150):

»Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).«

¹ Turk (2000, str. 732) govori o stroškovnem mestu preudarjenih velikosti.

»Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.«

»Dobičkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma z načrtovanim poslovnim izidom.«

»Naložbeno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.«

Raziskava o razvitosti računovodstva v slovenskih podjetjih je pokazala, da ima 65 % analiziranih podjetij oblikovana mesta odgovornosti. Vendar pa je nadaljnja analiza opozorila na nerazumevanje mest odgovornosti v podjetju; le 40 % podjetij namreč ločeno načrtuje ekonomske kategorije mesta odgovornosti. V večini podjetij tudi nimajo izdelane prave podlage za merjenje uspešnosti poslovodje mesta odgovornosti. Ko pa proučujejo uspešnost samega mesta odgovornosti, v večini podjetij uporabljajo iste kazalce kot za merjenje uspešnosti podjetja kot celote. Naslednja pomanjkljivost se nanaša na sodelovanje poslovodij pri načrtovanju ciljev mest odgovornosti. Čeprav je več kot 50 % podjetij navedlo, da poslovodje sodelujejo pri načrtovanju ciljev, se je izkazalo, da je to sodelovanje omejeno na manj pomembne kategorije (Kavčič, Koželj, Odar, 2004, str. 55–58).

3 PRIHODKOVNA MESTA ODGOVORNOSTI

Pri merjenju uspešnosti poslovanja mest odgovornosti izhajamo iz dveh zornih kotov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 178–179):

- iz zornega kota posameznika – v tem primeru merimo uspešnost poslovanja poslovalce in upoštevamo samo tiste ekonomske kategorije, ki jih ta neposredno nadzoruje;
- iz zornega kota mesta kot ekonomske enote – v tem primeru spremljamo uspeh poslovanja mesta odgovornosti in upoštevamo vse ekonomske kategorije, ki to mesto zadevajo, ne glede na odgovornost za njihov nastanek.

Ugotovili smo že, da so prihodkovna mesta odgovornosti hkrati tudi stroškovna mesta odgovornosti. V okviru nekaterih podjetij so prodajne enote tako organizirane kot diskrecijska mesta odgovornosti, drugod pa kot prava prihodkovna mesta odgovornosti. V nadaljevanju zato ločeno predstavljam diskrecijska in »prava« prihodkovna mesta odgovornosti.

3.1 SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA DISKRECIJSKIH MEST ODGOVORNOSTI

V ameriški strokovni literaturi so diskrecijska mesta odgovornosti opredeljena kot organizacijske enote v podjetju, katerih izločka ne moremo vrednostno izmeriti in pri katerih ne obstaja optimalna povezava med vložki in rezultati poslovanja (Hočevar, 1994, str. 79). Melavc pa diskrecijske oziroma neproizvajalne stroške pojasnjuje kot tiste, ki nastajajo v finančnem, nabavnem, prodajnem, odločitvenem in informacijskem podsistemu (Melavc, 1993, str. 133).

Pri delovanju diskrecijskih mest odgovornosti se vedno srečujemo z vprašanjem kakovosti storitev in velikosti stroškov. Navadno višji stroški vodijo k večji kakovosti storitve, vendar pa je velikokrat mogoče doseči povsem ustrezno raven storitve ob bistveno nižjih stroških.

Za določanje predračunov na diskrecijskih mestih odgovornosti obstaja več vrst metod. Stroški teh enot se lahko primerjajo s stroški istih enot v podobnih podjetjih. Vendar pa to ni najboljša rešitev, saj denimo delež stroškov za razvojno-raziskovalno dejavnost v prodaji ne prikazuje jasne vzročne povezave med stroški raziskovanja in obsegom prodaje (Kaplan, Atkinson, 1989, str. 532).

Druga metoda temelji na oblikovanju posamičnih predračunov za vsako neproizvajalno dejavnost; ti predračuni se nato z neko povprečno velikostjo (ki je navadno enotna) zmanjšajo na obseg, ki je sprejemljiv za podjetje kot celoto. Slabost takšnega početja je v tem, da možnosti zmanjševanja stroškov niso enake v vseh dejavnostih.

Sestavljanje predračunov diskrecijskih mest odgovornosti terja sodelovanje informiranih ljudi in strokovnjakov. Poslovodja višje ravni mora zaupati poslovodji diskrecijskega stroškovnega mesta in sodelovati z njim pri sestavljanju predračuna, saj samo on pozna posledice, ki jih povzroči morebitna sprememba predračuna. Nadalje sta sodelovanje med različnimi ravnmi posloводства in brezhibno informiranje nujno potrebna tudi za uspešnost nadziranja delovanja diskrecijskih mest odgovornosti.

V literaturi zasledimo naslednje vrste diskrecijskih stroškovnih mest odgovornosti: upravna in podporna, razvojno-raziskovalna in prodajna mesta odgovornosti (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 133).

Upravna in podporna stroškovna mesta odgovornosti vključujejo najvišje poslovodstvo podjetja, poslovodstvo oziroma upravo oddelkov in poslovodje strokovnih oddelkov. Nadziranje stroškov teh mest je težavno zaradi naslednjih razlogov (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 138–140):

1. težko merljivega izločka.

Pri nekaterih neproizvajalnih dejavnostih, kot je npr. svetovanje, je izredno težko izmeriti vrednost izločka upravnega osebja. Tako je praktično nemogoče določiti predračun stroškov, ki bi omogočal primerjavo z uresničenimi stroški; če predračun kljub temu oblikujemo, pa na osnovi njegove primerjave z uresničenimi stroški ne moremo soditi o uspešnosti in učinkovitosti opravljene storitve oziroma mesta.

2. neskladnosti med cilji podjetja in osebja.

Poslovodje upravnih mest želijo imeti kar najboljše oddelke. Zelo kakovostni oddelki navadno povzročajo zelo visoke stroške. Zato se je treba odločiti, koliko kakovosti je podjetje pripravljeno žrtvovati za znižanje stroškov.

Oba problema sta v veliki meri pogojena tudi z velikostjo in uspešnostjo poslovanja podjetij. V manjših in srednje velikih podjetjih je nadrejeni poslovodja podrobno seznanjen z delom posameznih upravnih oddelkov in lahko objektivno presoja njihovo uspešnost ter njihovo korist v primerjavi s povzročenimi stroški. Manj uspešna podjetja upravnim stroškom (predvsem njihovem zniževanju) namenjajo veliko pozornost, uspešnejša podjetja pa dovoljujejo višje upravne stroške.

Ne glede na povedano velja, da obseg stroškov upravnih in podpornih mest določi vodstvo podjetja; opredelitev deloma temelji na pričakovani kakovosti storitev in preteklih stroških, vključuje pa tudi dobršno mero intuicije (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 138–140).

Nadziranje stroškov **razvojno-raziskovalnih mest odgovornosti** v podjetju je težavna naloga iz naslednjih razlogov:

1. Dosežke teh mest je težko kvantificirati; izložki so sicer fizično vidni (npr. nov proizvod), težko pa določimo njihovo vrednost; poleg tega se rezultat dela razvojno-raziskovalnega mesta nanaša na obdobje več let.
2. Cilji osebja in cilji podjetja niso nujno skladni; poslovodja razvojno-raziskovalnega oddelka često želi najbolj kakovosten oddelek, čeprav ga podjetje pravzaprav ne potrebuje.
3. Omenili smo že, da razvojno-raziskovalne dejavnosti ni mogoče vrednotiti na letni osnovi; nanjo je treba gledati kot na dolgoročno investicijo.

V skladu z navedenimi problemi mora poslovodstvo najprej sprejeti dolgoročni razvojno-raziskovalni program in okvirni znesek sredstev, ki mu bo namenjen. Dolgoročni program določa posamezne projekte, ki jih bo podjetje izvedlo. Letni predračun izhaja iz sprejetega dolgoročnega programa in ga v tem smislu ni težko določiti. Letni predračun služi nadzoru uresničenih stroškov, pri čemer mora poslovodstvo vsak predvideni večji presežek stroškov vnaprej odobriti.

Uspešnost razvojno-raziskovalne dejavnosti v podjetju je mogoče ugotavljati prek primerjave s konkurenco, panožnega povprečja ali pa najetja usposobljenih strokovnjakov, ki kritično presodijo dosežke raziskovalcev (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 140–144).

Prodajna mesta odgovornosti lahko ločimo na tista, ki izvajajo zgolj dejavnost izpolnjevanja naročil, in na tista, kjer naročila pridobivajo. Glede na to, da imajo prva vse značilnosti standardnih stroškovnih mest odgovornosti, bomo obravnavali le druga – »prava« prodajna mesta. Uravnavanje teh mest je težavno iz dveh razlogov (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 144–145):

1. Učinkovitost prodajnega mesta je težko ugotoviti, saj nanj vplivajo tudi zunanji dejavniki, ki so zunaj vpliva mesta odgovornosti. Med najpomembnejše zunanje dejavnike sodijo npr. delovanje konkurence in gospodarske razmere, ki so pogosto drugačni od tistih, ki so bili upoštevani pri pripravi predračuna.

2. Delovanje prodajnega mesta odgovornosti navadno ocenjujemo na podlagi prodanih količin (prihodkovno mesto odgovornosti), stroške pa zanemarimo. Tako je povsem mogoče, da določeno prodajno mesto ob povečanju prodaje poveča tudi stroške prodaje, vendar teh nihče ne nadzira. Če prodajno mesto podvoji prodajo, ob tem pa poveča stroške prodaje npr. za 10 %, poslovodstvo povečanja stroškov ne bo posebej analiziralo. Za celotno presojo učinkovitosti prodajnega oddelka bi morali seveda upoštevati tudi stroškovne dejavnike.

3.2 SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI

Poslovodje prihodkovnih mest odgovornosti nadzirajo prihodke od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne pa tudi proizvodjalnih stroškov oziroma stroškov pridobitve blaga za prodajo. Primeri takšnih prihodkovnih mest so oddelek v blagovnici, regijska prodajna pisarna velike multinacionalke, prodajalna v okviru večje verige (Atkinson et al., 2001, str. 527–528).

Glede na opredelitev v prejšnjem odstavku je razumljivo, da merimo samo izloček prihodkovnih mest odgovornosti, ne pa tudi vložka. Prihodkovna mesta odgovornosti so organizirana za izvajanje trženjskih dejavnosti. Prihodkovno mesto največkrat zahteva od proizvodjalnega oddelka dokončane proizvode in je odgovorno za prodajo ter razdeljevanje blaga. Če je prihodkovno mesto samostojno pri določanju cen proizvodov, odgovarja njegov poslovodja za celoten prihodek; če pa se cenovna politika sprejema na ravni podjetja, torej zunaj prihodkovnega mesta, je njegov poslovodja odgovoren le za obseg in sestavo prodaje (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 369).

Pri ocenjevanju uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti je potrebno upoštevati tudi stroške prodanih proizvodov. Poslovodja mora stremeti tako k čim večjemu obsegu prodaje kot tudi dobičku celotnega podjetja. Če bi njegovo uspešnost ocenjevali samo na osnovi celotnih prihodkov, je poslovodja lahko motiviran bodisi za znižanje cene bodisi za večje stroške trženjskih aktivnosti ali pa za promoviranje manj dobičkonosnih proizvodov. Zaradi navedenega se dosežke prihodkovnega mesta ocenjuje z odmikom posebej opredeljenega prispevka za kritje, ki je opredeljen kot razlika med prodajno ceno in standardiziranimi spremenljivimi stroški. Na velikost prispevka za kritje vpliva tudi obseg proizvodnje oziroma prodaje, zato le-ta odseva tako spremembe cen kot tudi obsega prodaje. Ob vrednotenju dosežkov prihodkovnega mesta odgovornosti le na osnovi odmikov v cenah bi ocena vključevala le del prvin, na velikost katerih poslovodja prihodkovnega mesta lahko vpliva, in sicer spremembe cen, ne pa sprememb v obsegu prodaje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 112–114).

Pri izračunavanju uresničenega prispevka za kritje upoštevamo standardne stroške. Poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti namreč ne more vplivati na uresničene stroške, poleg tega pa so standardni stroški edini, ki jih poslovodja ob sprejemanju odločitev pozna. Ob upoštevanju uresničenih stroškov bi se uspešnost poslovodje vrednotila na osnovi kategorij, ki jih poslovodja ne obvladuje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 112–114).

Standardni strošek je vnaprej opredeljen strošek za proizvodnjo oziroma prodajo ene enote (oziroma določenega obsega) proizvodov; oblikovan je več namensko. Poslovodstvu služi kot trdna osnova oziroma merilo za ocenjevanje poslovanja. Poleg tega pokaže tiste dejavnosti (enote) v podjetju, ki ne delujejo v skladu s planom. Standardni stroški prispevajo tudi informacije, ki so pomembne za prihodnje planiranje oziroma pripravo novih standardov; to je pomembno predvsem tedaj, ko podjetje posluje v hitro spreminjajočem se okolju (Arnold, Hope, 1990, str. 322).

Velikost odmika prispevka za kritje povzročata sprememba cene in sprememba obsega prodaje, zato ga lahko razstavimo na dva dela: na odmik zaradi cene in obsega prodaje. Celotni odmik je tako vsota odmikov zaradi spremembe cene in obsega prodaje.

Cenovni odmik oziroma odmik zaradi spremembe cene se izračuna kot razlika med uresničeno in načrtovano ceno, pomnoženo s količino dejansko prodanih proizvodov; pove, koliko je odmik pri prispevku za kritje posledica razlike med načrtovanimi in uresničenimi cenami (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 112–114).

Količinski odmik oziroma odmik zaradi spremembe obsega prodaje se izračuna kot razlika med uresničeno in načrtovano količino, pomnoženo z načrtovanim prispevkom za kritje na enoto.

Mnogi poslovodje odmikom pri prodaji ne posvečajo večje pozornosti, saj se pričakuje, da bo višja cena znižala obseg prodaje in obratno. Poleg tega se poslovodstvo zaveda, da so odmiki prodaje v veliki meri pod vplivom zunanjih dejavnikov, na katere samo ne more vplivati. Kot primera takšnih zunanjih vplivov sta pogosto navedena stagnacija ali recesija gospodarstva, ki s predračunom ni bila predvidena in zniževanje cen kot odgovor na spremenjene cene konkurence (Hočevar, 1994, str. 87).

Poleg cenovnega in količinskega odmika poznamo še odmik strukture prodaje, ki ga je smiselno izračunavati, kadar podjetje prodaja različne vrste proizvodov z različnim dobičkom v ceni. Neugodni odmiki v strukturi prodaje lahko popolnoma izničijo ugodne količinske in cenovne odmike. Vpliv poslovodstva na strukturo prodaje je precejšen, saj lahko z ustreznimi trženjskimi aktivnostmi (npr. pozicioniranje) poveča prodajo dobičkonosnejših proizvodov.

Merjenje uspešnosti in učinkovitosti prihodkovnega mesta odgovornosti poleg prispevka za kritje uporablja tudi druga merila (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 114–115):

- delež proizvodov na trgu, ki pokaže, kako se spreminja odnos do konkurentov;
- prodajo s čakalno dobo, pri kateri plačilu ali naročilu proizvoda ne sledi takojšnja dobava, pač pa mora kupec na blago določen čas čakati. S primerjavo dogovorjene prodaje s čakalno dobo in uresničene prodaje v dogovorjenem času se ugotovi, ali so dogovorjeni roki spoštovani. Nespoštovanje dogovorjenih rokov kot tudi predolgi (čeprav dogovorjeni) roki lahko povzročijo izgubo kupcev.

Zavedati se moramo, da vsako prihodkovno mesto povzroča tudi določene stroške; s tega vidika je zato tudi stroškovno mesto. Velja pa, da je obvladujočih vrst stroškov navadno malo (to so navadno le stroški trženjskih aktivnosti in stroški zalog), zato ne moremo govoriti o dobičkovnih mestih odgovornosti.

3.3 RAZLIKA MED SPREMLJANJEM USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNEGA IN DOBIČKOVNEGA MESTA ODGOVORNOSTI

Dobiček opredelimo kot razliko med prihodki in odhodki. Skladno s tem je merilo uspešnosti in učinkovitosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti dobiček kot razlika med prihodki in odhodki oziroma stroški.

Ko govorimo o poslovanju dobičkovnega mesta odgovornosti, se srečamo s pojmom obvladljivi dobiček, ki predstavlja razliko med prihodki in stroški, na katere vpliva oziroma jih nadzoruje poslovodja posameznega dobičkovnega mesta odgovornosti. Pri tem obvladljivi stroški vključujejo tako neposredne kot posredne stroške, na katere je na mestu mogoče vplivati.

Uspešnost poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti presojava na podlagi primerjave med uresničenim in planiranim obvladljivim dobičkom. Izračunani odmik navadno sestavljata tako odmik pri obvladljivih stroških kot tisti pri obvladljivih prihodkih. Delni odmik dobičkovnega mesta odgovornosti, ki se nanaša na stroške, je pravzaprav celotni odmik stroškovnega mesta odgovornosti; delni odmik dobičkovnega mesta odgovornosti, ki se nanaša na prihodke, je celotni odmik prihodkovnega mesta odgovornosti.

Tuja literatura navaja, da se dobički dobičkovnih mest odgovornosti lahko merijo na različne načine (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 181–185):

1. **Prispevek za kritje** je opredeljen kot razlika med prihodki in spremenljivimi stroški dobičkovnega mesta. Pomemben je za razumevanje kratkoročnega odnosa med stroški in dobičkom določenega dobičkovnega mesta, ni pa ustrezen pokazatelj uspešnosti poslovanja poslovodje organizacijske enote. Opredelitev prispevka za kritje namreč predpostavlja, da poslovodja ne obvladuje stalnih stroškov dobičkovnega mesta odgovornosti; tako se mora osredotočiti predvsem na razliko med prihodki in spremenljivimi stroški. V praksi pa se pogosto dogaja, da so nekateri stalni stroški za poslovodjo dobičkovnega mesta popolnoma obvladljivi, del stalnih stroškov pa vsaj delno.
2. **Neposredni dobiček dobičkovnega mesta** izračunamo tako, da od prihodkov odštejemo vse stroške dobičkovnega mesta in tudi tiste, ki so neposredno povezani s tem dobičkovnim mestom, pri tem pa obvladljivost stroškov popolnoma zanemarimo. Neposredni dobiček dobičkovnega mesta tako kaže znesek, ki ga dobičkovno mesto prispeva za kritje splošnih stroškov in dobička podjetja. Neposredni dobiček dobičkovnega mesta ne upošteva stroškov na ravni vodstva podjetja, ki nastanejo zaradi delovanja dobičkovnih mest.
3. **Obvladljivi dobiček dobičkovnega mesta** temelji na členitvi stroškov na ravni vodstva podjetja na obvladljive in neobvladljive. V kolikor pri merjenju uspešnosti upoštevamo obvladljive stroške, pridemo do dobička, ki kaže uspešnost poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti.
4. **Dobiček pred obdavčitvijo** narekuje, da podjetje vse splošne stroške porazdeli na posamezna dobičkovna mesta odgovornosti; s tem se poslovodjem sporoča, da ob nepokritosti stroškov na ravni podjetja, podjetje kot celota ne dosega dobička. Dobiček pred obdavčitvijo pa ne prispeva k boljšemu ugotavljanju uspešnosti poslovanja poslovodij, saj poslovodja dobičkovnega mesta dela splošnih stroškov podjetja ne obvladuje, poleg tega pa porazdelitev stroškov podjetja na posamezna dobičkovna mesta poteka arbitrarno, ne pa na podlagi dejanskega vpliva dobičkovnih mest na te stroške.
5. **Čisti dobiček** podjetja redko uporabljajo kot merilo uspešnosti poslovanja, kajti dobiček po obdavčitvi (čisti dobiček) je izračunan kot tisti pred njo, zmanjšan za določen odstotek, in zato ne prinaša nobene analitske prednosti. Odločitve, ki vplivajo na davek od dobička, sprejema vodstvo podjetja; poslovodje dobičkovnih mest nanje nimajo vpliva.

Sklenemo lahko, da tako prihodkovna kot dobičkovna mesta odgovornosti na eni strani ustvarjajo prihodke, na drugi pa povzročajo stroške. Bistvena razlika med njima je v tem, da poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti sprejema le odločitve, ki so povezane oziroma vplivajo na prihodke, medtem ko poslovodja dobičkovnega mesta odgovornosti nadzoruje tudi kategorije na strani stroškov. Skladno s tem se za ugotavljanje uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest odgovornosti uporabljajo drugačna sodila kot za ugotavljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti.

3.4 OMEJITVE PRI MERJENJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI

Če poenostavimo, je poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti v okviru svojih pooblastil odgovoren za prodajne cene in prodane količine. Če želimo njegovo uspešnost prikazati čim bolj objektivno, morata biti ti dve kategoriji v njegovi izključni pristojnosti. Če je odločanje o prodajnih cenah in količinah porazdeljeno med več enot, se soočamo s težavami pri merjenju uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti. V tem smislu govorimo o skupnih prihodkih, skupnih odhodkih in prenosnih oziroma transfernih cenah.

Še najmanj težav navadno povzroča določanje prihodkov posameznih prihodkovnih mest odgovornosti. Problemi se pojavijo le, ko je pri prodaji udeleženo večje število prihodkovnih (prodajnih) mest. V takšnem primeru je treba **skupne prihodke** porazdeliti med prihodkovna mesta, in sicer tako, da je posamezno prihodkovno mesto udeleženo v skupnem prihodku toliko, kolikor je pri poslu sodelovalo. Mnoga podjetja navkljub pomembnosti pravilnega razporejanja skupnih prihodkov ta vidik zanemarjajo, saj je razporejanje prihodkov v praksi zapleteno in zamudno opravilo (Hočevar, 1994, str. 100–101).

Proizvodi oziroma storitve, ki jih določeno prihodkovno mesto dobavlja oziroma opravlja za neko drugo prihodkovno mesto, se vrednotijo po prenosnih (transfernih) cenah. Storitve skupnih enot v podjetju morajo biti ovrednotene in posameznim mestom zaračunane tako, da se pri tem kar najbolje odraža njihova dejanska poraba po posameznih mestih oziroma zahteve posameznih mest po teh storitvah. Porazdelitev **skupnih stroškov** na posamezna prihodkovna mesta odgovornosti je potrebna za potrebe ocenjevanja ekonomske uspešnosti enot. Če med stroški storitev in uporabnikom ni jasne povezave, je osnova porazdelitve teh stroškov na posamezna mesta odgovornosti razumna presoja (Hočevar, 1994, str. 101).

O **prenosnih (transfernih) cenah** govorimo, kadar ena ali več enot podjetja uporablja proizvode ali storitve druge ali drugih enot podjetja. Gre za transakcije – nakupe in prodaje – proizvodov ali storitev med enotami znotraj podjetja. Cene, ki se

v ta namen oblikujejo, vplivajo tako na velikost prihodka oziroma dobička enote, ki proizvode ali storitve prodaja, kot tudi na velikost odhodka oziroma dobička enote, ki proizvode ali storitve kupuje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 207).

Dober sistem prenosnih cen mora ustrezati naslednjim zahtevam (Drury, 2000, str. 744–746):

- spodbuja poslovodje mest odgovornosti k uspešnemu odločanju in hkrati prispeva ustrezne informacije za uspešno odločanje;
- omogoča ocenjevanje uspešnosti posameznih enot glede na njihovo prizadevanje za doseganje ciljev podjetja kot celote oziroma ocenjevanje uspešnosti poslovodij teh enot;
- zagotavlja neokrnjeno samostojnost enot, ki jo je zagotovila decentralizacija.

Postopek določanja transfernih cen morajo v podjetju dobro preučiti, saj bistveno vplivajo na uspešnost poslovanja posameznih mest odgovornosti. Shillinglaw navaja pet pomembnih vidikov določanja prenosnih cen (Shillinglaw, 1992, str. 18–19):

1. prenosne cene se lahko določajo na podlagi pogajanj na eni strani in na podlagi pravil ter postopkov na drugi;
2. cene so lahko določene centralizirano ali decentralizirano; iz tega vidika je v določanje prenosnih cen vključeno različno število oseb;
3. določanje prenosnih cen lahko temelji na veliki ali majhni količini uporabljenih informacij;
4. postopek določanja prenosnih cen lahko poteka redno ali občasno;
5. nasprotja med posameznimi enotami v podjetju je mogoče reševati na silo ali s pogajanjem.

Pozornost v podjetjih je najpogosteje usmerjena na prvi dve točki določanja prenosnih cen.

Metode za določanje prenosnih cen so različne, v praksi pa jih podjetja najpogosteje določajo na naslednjih osnovah (Hočevar, 1994 str. 124–125):

1. Prenosne cene so lahko določene na osnovi prevladujočih tržnih cen, kar je mogoče v primeru, da obstaja konkurenčni zunanji trg za polproizvode. Tržno ceno je potrebno prilagoditi (zmanjšati) za stroške prodaje, razpečavanja in druge stroške.
2. Če za polproizvode obstaja trg, ki pa ni popolnoma konkurenčen, je primerna dogovorjena cena; cena na trgu v tem primeru lahko služi za orientacijo.
3. Če zunanji trg ne obstaja, je prenosno ceno mogoče določiti na podlagi mejnih oziroma dodatnih stroškov, hkrati pa je k temu znesku potrebno dodati še znesek za pokritje stalnih stroškov in dobička proizvodne enote.

3.5 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE PO PRIHODKOVNIH MESTIH ODGOVORNOSTI

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih poslovnih procesih in stanjih gospodarskih kategorij. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih. Ti podatki so po potrebi dopolnjeni s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah. Računovodsko predračunavanje je namenjeno zlasti notranjim uporabnikom v podjetju (Turk et al, 2003, str. 83).

Računovodsko obračunavanje pa se ukvarja z obdelovanjem v denarni merski enoti izraženih podatkov o uresničenih poslovnih procesih in stanjih gospodarskih kategorij. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih. Tudi tu so podatki po potrebi dopolnjeni s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah (Turk et al, 2003, str. 83).

Rezultat računovodskega predračunavanja in obračunavanja za podjetje kot celoto, so izkazi stanja, poslovnega izida, finančnega izida in gibanja kapitala.

Podjetniško načrtovanje obsega načrtovanje vseh potrebnih dejavnosti v podjetju in stroškov ter koristi, povezanih z njimi. Načrtovanje je mogoče le prek predračunavanja, ki omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov. Ko poslovodstvo sprejme predračun, predstavlja obveznost, ki je zajeta v načrtu; z njim torej razumemo sprejeti oziroma potrjeni predračun (Turk et al, 2003, str. 85).

Predračun se nanaša na vnaprej opredeljene poročevalske enote za neko prihodnje obdobje in je denarno ter količinsko izražen. V našem primeru kot poročevalsko enoto razumemo prihodkovno mesto odgovornosti.

Predračun poslovanja prihodkovnega mesta zajema naslednje delne predračune:

1. **Predračun prodaje** je iztočnica vseh drugih predračunov poslovanja in večine predračunov financiranja. Poslovdje posameznih prihodkovnih mest odgovornosti zberejo vse informacije, ki vplivajo na prodajne cene in količine. Te informacije se nanašajo tako na notranje kot zunanje okolje. Podjetja k napovedovanju prodaje pogosto pritegnejo tudi zunanje strokovnjake, ki lahko bolj realno ocenijo tržno moč podjetja. Predračuni prodaje so navadno pripravljene za obdobja, krajša od poslovnega leta, saj primerjava obračunov s predračuni za krajša časovna obdobja omogoča hitrejše korektivne ukrepe (Turk et al, 2003, str. 92–93). Poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti na prodajo vpliva le prek obsega in strukture prodaje, ne pa s cenami.
2. **Predračun nabavne vrednosti blaga** kaže, kolikšno vrednost blaga mora v obdobju za potrebe prodaje pridobiti prihodkovno mesto odgovornosti. Pri tem mora upoštevati tudi začetne zaloge blaga in ciljne končne zaloge. Ker nabavne cene blaga niso v domeni poslovdje prihodkovnega mesta odgovornosti, lahko na ta predračun vpliva le z velikostjo ciljnih končnih zalog.
3. **Predračun neposrednih stroškov** zajema stroške, ki nastajajo na prihodkovnih mestih odgovornosti. V ta okvir sodijo neposredni stroški dela, materiala (npr. elektrike, ogrevanja), storitev (npr. stroški pospeševanja prodaje, izobraževanja) in amortizacije. Poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti delno vpliva na velikost materialnih stroškov in stroškov storitev, medtem ko so drugi neposredni stroški zunaj njegovega nadzora.

Iz tako opredeljenih predračunov poslovanja sestavimo predračun poslovnega izida operativne dejavnosti. V nadaljevanju takšen predračun dopolnimo tudi s predračunom splošnih stroškov, ki jih prek ustreznih podlag prenesemo na posamezna prihodkovna mesta odgovornosti. Rezultat je predračun poslovnega izida iz poslovanja.

Poslovdje posameznih prihodkovnih mest odgovornosti navadno sodelujejo pri sestavljanju predračuna, kar vodi vsaj do dveh pozitivnih posledic (Turk et al, 2003, str. 106–107):

- pri predračunavanju se uporablja znanje na različnih organizacijskih ravneh;
- ljudje so bolj pripravljeni sprejeti cilje in sodelovati pri njihovem doseganju, če sodelujejo tudi pri njihovem oblikovanju.

Računovodski obračuni morajo slediti računovodskim predračunom, saj samo na ta način lahko ugotovljamo odmike med načrtovanimi in doseženimi kategorijami. Primerjava računovodskih predračunov in obračunov daje informacije o tem, kako so bili doseženi cilji podjetja oziroma posameznih mest odgovornosti.

Raziskava o stanju računovodstva v slovenskih podjetjih, ki smo jo že spoznali v točki 2.4.2, je pokazala, da samo 53 % slovenskih podjetij za presojanje uspešnosti uporablja odmike med predračunskimi in obračunskimi prihodki, stroški ter dobičkom, le nekaj več kot dve tretjini podjetij pa tudi analizira odmike. Kot enega glavnih razlogov za skromno uporabo metodike odmikav avtorji navajajo slabo razvito računovodsko predračunavanje (Kavčič, Koželj, Odar, 2004, str. 46).

Prvenstveni namen predračunavanja je zagotoviti ocenjevanje dosežkov odgovornih za poslovanje. Ko primerjamo uresničeno z načrtovanim, dobimo odmike, ki so podlaga za presojanje doseženega. Vendar pa velja poudariti, da odmiki niso le posledica delovanja odgovornih oseb, pač pa tudi načina, kako so bili načrti postavljeni. Zato je treba pri presojanju odmikov poznati metodiko, ki je bila uporabljena.

Poznamo več vrst metodik predračunavanja (Turk et al, 2003, str. 101–105):

1. Statično (mirujoče) in gibljivo (dinamično) predračunavanje

Statični predračun je predračun za določen obseg dejavnosti. Ker pa se v praksi predvidevanja glede obsega dejavnosti pogosto ne uresničijo, so odmiki pri statičnem predračunavanju lahko zelo veliki, čeprav je bilo poslovanje pri svojem delu uspešno.

V negotovih razmerah je tako primernejši gibljivi predračun, ki omogoča podjetjem izračunavati stroške za različne obsege dejavnosti; tako ugotovimo, kakšni bi morali biti stroški pri različnih obsegih dejavnosti. Potreba po gibljivem predračunu je posledica različnega obnašanja posameznih vrst stroškov pri spreminjanju obsega dejavnosti. Celotni stroški so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih stroškov. Stalni stroški so neodvisni od obsega dejavnosti; pri večjem obsegu dejavnosti se razdelijo na več proizvodov in tako vodijo do večjega dobička. Nasprotno pa se spremenljivi stroški z večanjem obsega dejavnosti povečujejo in se s spreminjanjem obsega dejavnosti lahko bistveno razlikujejo od prvotno načrtovanih za določen obseg.

2. Rastoče in ničelno predračunavanje

Rastoče predračunavanje temelji na predračunu ali obračunu predhodnega obdobja, ki ga podjetje prilagodi spremembam, ki jih pričakuje v naslednjem obdobju. Takšen način predračunavanja ne ugotavlja potrebnih dejavnosti za doseg cilja podjetja in pogosto vključuje preteklo neučinkovito poslovanje.

Ničelno predračunavanje pretekli obračun oziroma predračun uporabi le za analizo upravičenosti izdatkov v preteklem obdobju. Ničelno predračunavanje temelji na predpostavki, da je v podjetju določene aktivnosti smiselno izvajati le, če so potrebne in če prispevajo k uresničevanju podjetniških ciljev. Ničelno predračunavanje predstavlja velik izziv poslovodstvu, saj mora dokazovati upravičenost vsake dejavnosti, ki se izvaja v podjetju.

V praksi ničelno predračunavanje lahko udejanimo v štirih korakih :

- Najprej je treba opredeliti enoto odločanja, za katero pripravimo predračun – v našem primeru je to prihodkovno mesto odgovornosti.
- Znotraj odločevalne enote je treba opredeliti vrste odločitev, ki jih poslovodja sprejema. Predpostavljamo, da se odločitve poslovodje nanašajo na določitev obsega stroškov za pospeševanje prodaje.
- Sedaj je treba sestaviti prednostni vrstni red posameznih odločitev. Možno je sprejemati vzajemno izključujoče se odločitve, kar pomeni, da je določeno dejavnost mogoče opraviti na več različnih načinov. V našem primeru lahko izbiramo med aktivno predstavitvijo proizvodov na prodajnih mestih in primernim pozicioniranjem proizvodov. Drugi možni način pa je t. i. rastoči način priprave najboljše različice, ki temelji na dejstvu, da so pri vsaki različici mogoče različne ravni delovanja. Za izbrano različico se najprej opredeli najnižja raven delovanja, ki se ji dodaja dodaten obseg dejavnosti.
- Zadnji korak procesa je priprava predračuna.

3.6 METODA RAČUNOVODSTVA SESTAVIN DEJAVNOSTI

Metoda računovodstva sestavin dejavnosti² (activity based costing – ABC) je kalkulacijska metoda z različnimi dodatki splošnih stroškov, ki je usmerjena v identifikacijo aktivnosti, ki jih v okviru svojega poslovanja opravlja podjetje. Stroški aktivnosti so proizvodom oziroma storitvam pripisani na podlagi števila postopkov, ki jih proizvod oziroma storitev potrebuje za svojo izdelavo oziroma izvedbo (www.offtech.com.au/abc/ABC_How.asp). Razvila se je kot odgovor na spremenjene razmere poslovanja. V preteklosti je veljalo, da v podjetjih največji delež predstavljajo neposredni stroški dela in materiala. Zato je tudi delež neposrednih stroškov v polni lastni ceni velik, medtem ko je delež posrednih stroškov, ki so proizvodom pripisani na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov, relativno majhen; to pomeni, da tudi neustrezna opredelitev podlage za razporejanje splošnih stroškov ne vpliva bistveno na lastno ceno proizvoda. Danes pa so spremembe v tehnologiji, uvedba proizvodnje brez zalog, vedno večji poudarek na kakovosti proizvodov oziroma storitev in raznolikost proizvodov povzročili porast deleža splošnih stroškov, ki jih je proizvodom oziroma storitvam treba pripisati prek podlag za njihovo razporejanje (Bratina, 2003, str. 40).

Metoda računovodstva sestavin dejavnosti temelji na dejstvu, da vsak končni proizvod oziroma storitev zahteva izvedbo vrste dejavnosti (aktivnosti). Dejavnosti trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve), logična zaporedja dejavnosti pa tvorijo posamezne procese. S tem povzročajo stroške, izdelki oziroma storitve pa so zgolj porabniki teh dejavnosti (Tekavčič, 1997, str. 97).

Spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa poteka v več fazah. Spremljanje stroškov bomo prikazali na primeru trgovca, ki se odloča o delitvi prodajnega prostora dvema vrstama peciva. Pecivi prinašata enako razliko v ceni, sta pa različni z vidika plačilnih pogojev in načina distribucije; pecivo A je dostavljeno neposredno posameznim prodajnim mestom, pecivo B pa centralnemu skladišču podjetja, ki poskrbi za nadaljnjo distribucijo (Levy, Weitz, 2001, str. 230–231):

1. Proces se začne z opredelitvijo stroškov. Na tej stopnji je treba prek pogovorov s poslovodji in strokovnih analiz natančno opredeliti skupine stroškov dejavnosti. V našem primeru raziskujemo stroške, ki jih povzroča skladiščenje peciva. Skladiščenje povzroča naslednje vrste stroškov: plače zaposlenih, amortizacijo opreme in stroške uporabe zmogljivosti.

² Turk (2000, str. 183) navaja tudi naslednja slovenska prevoda: procesno usmerjeno računovodstvo, koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa).

2. Nadalje določimo aktivnosti, ki jih podjetje opravlja v svojem poslovnem procesu. Ključne aktivnosti v procesu skladiščenja so sprejem blaga, samo skladiščenje, prevozi in nadzor kvalitete.
3. Aktivnosti in vrste stroškov je sedaj treba povezati. Plače zaposlenih na posamezne aktivnosti delimo na podlagi števila oseb, ki so opravljale aktivnosti. Amortizacija se aktivnostim zaračunava na podlagi časa uporabe opreme. Stroške uporabe zmogljivosti določimo na podlagi prostora, ki ga je za izvedbo potrebovala vsaka od aktivnosti.
4. Kot stroškovne nosilce opredelimo pecivi A in B.
5. Nazadnje stroške, ki so razporejeni po posameznih aktivnostih, razdelimo na posamezne stroškovne nosilce na podlagi meril aktivnosti, ki so v našem primeru naslednja: stroški sprejema blaga so odvisni od števila prevzemov; stroški skladiščenja od števila palet; stroški prevozov od števila prevozov; stroški nadzora kvalitete pa od števila prevzemov in prevozov.

Metoda ABC omogoča poslovodjem ugotavljanje pravilnejše stroškovne cene proizvodov in je uporabna pri odločanju o naslednjih kategorijah (Hočevar, 2002, str. 87):

1. prodajne cene proizvodov.

Tradicionalno razporejanje splošnih stroškov pokaže zelo majhno razliko med proizvodi, ki se proizvajajo množično, in posamičnimi proizvodi. Ugotavlja pa se, da posamični proizvodi dejansko povzročajo višje stroške razvoja proizvoda, materiala, dela, zalog in poprodajnih storitev. Metoda ABC je uporabna tudi tedaj, ko se podjetje odloča o prevzemu dodatnega naročila. V tem primeru večina podjetij upošteva zgolj kratkoročne dodatne stroške, kar pa lahko zmanjša dobiček podjetja. Izračunani stroškovni ceni proizvoda je namreč treba dodati tudi ustrezno dobičkovno mero. Pri določanju prodajnih cen pa je treba upoštevati tudi stroške, ki nastanejo zaradi posameznega kupca; nekateri kupci namreč zahtevajo višjo kakovost, posebno dostavo ali plačilne pogoje, dodatno zalogo materiala, kar pomeni, da jim je potrebno zaračunati višjo prodajno ceno.

2. nadomeščanje proizvoda.

Metoda omogoča, da prodajno osebje kupcem prikaže, kako njegove zahteve po posebnostih proizvoda oziroma storitve vplivajo na ceno; kupec se tako lažje odloči za nadomestitev posebnega (dražjega) proizvoda z obstoječim (cenejšim).

3. preoblikovanje proizvodov.

Dejstvo je, da je kar 80 % vseh stroškov določenih v fazi oblikovanja proizvodov, zato je treba metodo ABC vpeljati že na tem nivoju.

4. izboljševanje procesov.

Metoda ABC pomaga odkriti tiste dejavnosti v podjetju, ki k vrednosti proizvoda prispevajo zelo malo oziroma nič. Strokovna literatura kot dejavnosti, ki ne prispevajo k vrednosti proizvoda, navaja predvsem načrtovanje proizvodnje, premikanje, čakanje, nadziranje in skladiščenje.

5. tehnološke naložbe.

Metoda ABC omogoča ugotavljanje stroškov dejavnosti, kot so sprememba proizvodnje, načrtovanje proizvodov, nadzor kakovosti, premikanje materiala, in s tem olajša odločitve o naložbah v računalniško tehnologijo, ki stroške navedenih dejavnosti zelo znižajo.

6. opuščanje proizvodov.

Praviloma 20 % proizvodov ustvari 300 % dobička, preostalih 80 % proizvodov pa 200 % izgube. Pri nedobičkonosnih proizvodih je smiselno razmisliti o spremembah prodajnih cen, preoblikovanju proizvodov in izboljšavi procesov. Če vsi ti ukrepi ne dajo rezultatov, je treba dopustiti tudi možnost ukinitve proizvoda; pri tem mora poslovodstvo upoštevati, da se ukinitvev izplača takrat, ko je prispevek za kritje proizvoda ali oddelka manjši od neposrednih stalnih stroškov.

Čeprav metodi ABC pripisujejo pomembne prednosti, pa se je v praksi izkazalo, da je njeno uvajanje v prakso težavno; da je izbira ključev za razporeditev stroškov stvar subjektivne presoje; da je primerna le za večja podjetja; da njen vpliv na zmanjševanje stroškov ni dokazan; da ne upošteva odgovornosti za nastanek stroškov (Hočevar, 2002, str. 88–89).

Navkljub navedenim pomanjkljivostim si je metoda računovodstva sestavin dejavnosti pridobila pomembno mesto v maloprodajnih trgovskih podjetjih. Omogoča boljše razumevanje nastanka dobička v teh podjetjih; opredeli namreč vse pomembne dejavnosti v okviru prihodkovnega mesta odgovornosti in stroške, ki so z njimi povezane. Tako opredeljene stroške je mogoče v naslednji fazi razporediti na posamezne proizvode, skupine proizvodov, kupce ali dobavitelje.

Trgovska podjetja navajajo naslednji prednosti, ki jih prinaša metoda (Levy, Weitz, 1998, str. 224):

1. Omogoča sprejemanje dobičkonosnejših odločitev. Vzemimo primer, da trgovec preučuje dobičkonosnost dveh primerljivih vrst peciva A in B. Nabavna cena peciva A znaša 75 denarnih enot, prodajna pa 100, kar pomeni, da pecivo A prinaša 25 denarnih enot kosmatega dobička, kar je v tem primeru enako 25 % razliki v ceni. Nabavna cena peciva B znaša 70 denarnih enot, prodajna pa 93,30, kar zopet pomeni 25 % razliko v ceni. Če se torej poslovodja omeji na izračunavanje

kosmatega dobička, je popolnoma vseeno, katero vrsto peciva prodaja. Če upoštevamo spoznanja metode računovodstva sestavin dejavnosti, pa ugotovimo, da so stroški, povezani s pecivom B, precej večji, kot kaže na prvi pogled. Pecivo B je namreč dobavljeno v centralni distribucijski center, od koder ga razdeljuje posameznim prihodkovnim mestom. Rok plačila blaga znaša 10 dni, proizvajalec pa ne priznava pritožb zaradi morebitnih napak. Dobavitelj pecivo A dostavi neposredno posameznim prodajnim mestom (stroški skladiščenja in distribucije odpadejo), plačilni rok blaga je 30 dni, za vrednost poškodovanega blaga pa dobavitelj priznava takojšen dobropis. Ugotovimo lahko, da je za trgovca dobičkonosnejše pecivo A, zato bo poslovodja motiviran za pospeševanje njegove prodaje.

Pri uporabi metode računovodstva sestavin dejavnosti se postavlja vprašanje, katere stroške upoštevati. Tu velja upoštevati pravilo, da izključimo tiste stroške, na katere določena odločitev ne bo vplivala. Če npr. neposredna dobava blaga posameznim prodajnim mestom ne zmanjša administrativnih stroškov, teh stroškov v izračun ne vključimo.

2. Metoda je uporabna na vseh ravneh odločanja. Ugotovili smo že, da poslovodja določenega prihodkovnega mesta odgovornosti nima pooblastil v zvezi z oblikovanjem prodajnih cen niti nima možnosti vpliva na nabavne cene, lahko pa vpliva na strukturo prodaje. Denimo, da v podjetju ugotovijo, da je dobičkonosnost pri prodaji ženskih oblek višja kot pri prodaji ženskih kostimov. Višje poslovodstvo lahko poslovodje posameznih prihodkovnih mest motivira za prodajo ženskih oblek tako, da je variabilni del plače posameznega poslovodje (pa tudi prodajalca) relativno občutljivejši na prodajo oblek kot kostimov; povedano drugače, poslovodja (in prodajalec) si s prodajo obleke prisluži višjo provizijo.

3.7 POMEN NEFINANČNIH INFORMACIJ PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA

V vseh dosedanjih poglavjih smo govorili o računovodskih informacijah, ki so namenjene odločevalcem oziroma poslovodjem različnih ravni v podjetjih. Kot vemo, računovodstvo zbira vrednostne oziroma količinske informacije, poznamo pa tudi nevrednostne oziroma kakovostne informacije, ki ravno tako lahko prispevajo k boljšim odločitvam. Količinske in kakovostne informacije se pogosto medsebojno dopolnjujejo. Dejstvo je, da nobena vrsta informacij sama ne more zagotavljati jasnih ciljev izvajanja ali pa izpostaviti kritičnega področja poslovanja. Poslovodje tako potrebujejo uravnoteženo kombinacijo obeh vrst informacij (Skerbinjek, 2002, str. 423–427).

Metoda uravnoteženega merjenja uspešnosti poslovanja (BSC) se je razvila kot odgovor na slabosti klasičnih računovodskih meril (Hočevar, 2002, str. 92–93):

1. kratkoročnost merjenja.

Klasična računovodska merila spodbujajo poslovodje k odločitvam, ki kratkoročno izboljšujejo poslovni rezultat, hkrati pa jih odvrčajo od tistih, ki svoje rezultate pokažejo šele v daljšem časovnem obdobju.

2. prikrojevanje podatkov.

Različne metode računovodskega obračunavanja poslovodjem omogočajo prikaz nerealnih dobičkov.

3. osredotočenost na opredmetena osnovna sredstva.

Uspešnost poslovanja podjetja merimo s sredstvi in kapitalom podjetja, pri tem pa zanemarjamo pomembnost trajnejših razmerij s kupci, razvoj takšnih proizvodov ter storitev, ki jih zahtevajo posamezne skupine kupcev, proizvodnjo zelo kakovostnih proizvodov in storitev pri nizkih stroških, izpopolnjevanje znanja ter sposobnosti zaposlenih in razvoj informacijske tehnologije.

Metoda BSC je sistem, ki zagotavlja managerjem inštrumente, ki jih potrebujejo za usmerjanje proti konkurenčnemu uspehu v prihodnosti; prek nje je možno nadzorovati in voditi (krmiliti) uresničevanje strateških ciljev, ki tako postanejo operativni in sestavni del dnevnega ravnanja in ukrepanja. Gre za povezavo finančnih in nefinančnih kazalnikov, s čimer je omogočeno celovito, povezano in uravnoteženo ravnanje. Metoda BSC ni nova metoda za strateško planiranje, ne predstavlja nobenih novih kazalnikov in nima sestavin, ki bi bile uporabne za diagnosticiranje ter napovedovanje. Danes podjetja tekmujejo med seboj v kompleksnih okoljih, tako da je podrobno razumevanje njihovih ciljev in metod za doseganje teh ciljev življenjskega pomena. Metoda BSC pretvarja poslanstvo in strategijo podjetja v celovito paleto kazalnikov uspešnosti, ki zagotavljajo okvir za strateški sistem merjenja in managementa (Megušar, 2002, str. 75).

Kot smo že dejali, sistem poleg finančnih kazalnikov vključuje tudi nefinančne, uspešnost poslovanja podjetja pa meri s štirimi uravnoteženimi vidiki (Kaplan, Norton, 2000, str. 33–41):

1. finančni vidik kaže na pomembne informacije za lastnike podjetij;
2. vidik potrošnika zajema kazalce, s katerimi poslovodstvo podjetja spremlja vrednotenje podjetja v očeh kupcev;
3. vidik notranjih poslovnih procesov vključuje kazalce, ki so pomembni za učinkovitost in kakovost notranjih procesov;

4. vidik učenja in rasti zajema kazalce, pomembne za presojanje in zagotavljanje učenja ter rasti podjetja.

Štiri perspektive učinkujejo druga na drugo, zato morajo biti uravnotežene, vse pa izhajajo iz vizije in strategije podjetja. Uravnoteženi sistem kazalnikov je mehanizem, ki poslanstvo in strategijo podjetja pretvori v oprijemljive cilje ter kazalnike (www.inphase.com, str. 2).

Model kaže, da podjetje svoj temeljni cilj poslovanja lahko zasleduje le z zadovoljevanjem vseh interesnih skupin, s katerimi sodeluje. Omogoča tudi ugotavljanje morebitnih odmikov od zastavljenih strategij. Kateri vidiki poslovanja oziroma kateri strateški cilji so za podjetje pomembni, pa je dejavnik, ki ga mora podjetje opredeliti v okviru svoje zastavljene strategije (Young, 2000, str. 191).

V nadaljevanju nekoliko podrobneje predstavljam vse štiri vidike kazalnikov.

Finančni vidik kaže finančne usmeritve, ki zastopajo dolgoročne cilje podjetja. Finančni kazalniki so koristni pri povzemanju zlahka izmerljivih ekonomskih posledic že sprejetih ukrepov, s katerimi primerjamo, ali strategija organizacije vodi k izboljšanju rezultatov. Ob pravilno postavljeni strategiji bodo finančni kazalniki vrednostno odražali izboljšave vseh aktivnosti in drugih dejavnikov, ki jih izkazujejo nefinančni kazalniki. Finančni kazalniki omogočajo dvojno preverjanje: ali smo pravilno postavili dolgoročno strategijo v povezavi z nefinančnimi kazalniki in ali smo izbrali primerne nefinančne kazalnike za spremljanje ključnih aktivnosti. Z drugimi besedami lahko rečemo tudi, da imajo finančni cilji in kazalniki dvojno vlogo: določajo finančno uspešnost, ki jo vodstvo pričakuje od strategije, ter nastopajo v vlogi finančnih ciljev za splošne cilje in kazalnike vseh drugih vidikov sistema (Kaplan, Norton, 2000, str. 60).

V modelu uravnoteženih kazalnikov se najpogosteje uporabljajo naslednji tipični finančni kazalniki: dobiček iz poslovanja, dobičkonosnost sredstev, kapitala in prihodkov, ekonomska dodana vrednost (EVA), rast prodaje ter ustvarjanje denarnih pritokov (Novak, 2003, str. 50).

Vidik poslovanja s strankami mora identificirati tiste segmente kupcev in tržišč, v katerih bo podjetje konkuriralo. Kazalniki poslovanja s strankami se sicer ne razlikujejo med posameznimi podjetji, za doseganje kar najboljšega učinka pa bi jih bilo treba prilagoditi ciljnim skupinam kupcev. Osnovna skupina kazalnikov pri poslovanju s strankami vključuje naslednje kazalnike (Kaplan, Norton, 2000, str. 77–82):

- tržni delež (izraža obseg poslovanja na danem tržišču: število kupcev, porabljeni denar ali prodane enote),

- pridobivanje kupcev (meri absolutno ali relativno stopnjo, po kateri podjetje ali enota privablja nove kupce: število novih strank, skupna prodaja novim strankam),
- zvestobo kupcev (meri absolutno ali relativno stopnjo, po kateri podjetje ali enota ohranja obstoječe kupce: delež trajnih kupcev, delež nakupov trajnih kupcev v vseh nakupih),
- zadovoljstvo kupcev (raziskuje stopnjo zadovoljstva kupcev),
- dobičkonosnost kupcev (meri neto dobiček enega kupca ali segmenta z upoštevanjem stroškov, nastalih pri poslovanju s tem kupcem).

Vidik notranjih poslovnih procesov opredeljuje osnovne procese, ki so najbolj kritični za doseganje ciljev kupcev in lastnikov. Pri tem ni v ospredju le izboljšanje obstoječih procesov, temveč gre za vprašanje, kako oblikovati nove procese po kupčevih željah. Podjetje lahko cilje in kazalnike tega vidika določi šele, ko je določilo cilje ter kazalnike za prejšnja dva vidika, saj predstavljajo kazalniki notranjih poslovnih procesov dejavnike uspeha s finančnega vidika in vidika poslovanja s strankami (Kač, 2002, str. 16).

V okviru vidika notranjih procesov opredeljuje uravnoteženi sistem kazalnikov verigo vrednosti, ki vsebuje tri glavne procese (Kaplan, Norton, 2000, str. 105–116):

1. proces inovacij, s katerim v podjetju ugotavljajo obstoječe potrebe strank in razvijajo rešitve za njihovo zadovoljevanje. Kot kazalniki procesa inovacij se uporabljajo odstotek prodaje novih izdelkov v celotni prodaji, odstotek prodaje lastnih izdelkov, število predstavitev novih izdelkov na trgu v primerjavi s konkurenti, čas, potreben za razvoj izdelkov in bruto dobiček od prodaje novih izdelkov.
2. operativni proces, v katerem podjetje dostavi izdelke in storitve strankam. Kazalniki, ki merijo operativni proces, so odzivni čas, odstotek pravočasnih dobav, dnevi vezave zalog materiala in zalog končnih izdelkov in stopnja izkoriščenosti zmogljivosti.
3. proces poprodajnih storitev, ko po opravljenem nakupu podjetje nudi strankam storitve, ki povečujejo vrednost samega nakupa. Kazalniki poprodajnih storitev so odstotek reklamacij, hitrost odziva na napake, dnevi vezave terjatev do kupcev in stroški izterjave ter reševanja sporov.

Vidik učenja in rasti je zadnji, a nič manj pomemben vidik uravnoveženega sistema kazalnikov uspešnosti poslovanja. Kazalniki učenja in rasti pravzaprav nudijo oporo vsem drugim. Doseganje notranje in zunanje učinkovitosti organizacije je namreč tesno povezano s procesi učenja ter rasti. Kazalnike vidika učenja in rasti delimo na tri skupine (Norton, Kaplan, 2000, str. 136–147):

1. sposobnosti zaposlenih, ki jih merimo z zadovoljstvom zaposlenih na podlagi periodičnih raziskav, ohranjanjem zaposlenih na ključnih delovnih mestih in produktivnostjo zaposlenih, ki jo izražamo bodisi kot prihodek na zaposlenega ali kot dodano vrednost na zaposlenega;
2. zmogljivosti informacijskih sistemov, ki podpirajo zaposlene pri njihovem delu (v tem pogledu poznamo kazalnik dostopnosti strateških informacij, ki je opredeljen kot odstotek procesov, za katere so na voljo informacije o kakovosti, trajanju ciklov in stroških, ali odstotek zaposlenih, ki so v stiku s stranko in imajo stalen računalniški dostop do informacij o njej);
3. motivacija, avtonomnost in usklajevanje: ustrezna kvalifikacija zaposlenih in dostop do informacij brez motivacije zaposlenih za delo ne vodita k uspešnemu poslovanju (kazalnika motivacije, avtonomnosti in usklajevanja sta npr. število zamisli na zaposlenega in število uresničenih zamisli).

Uvajanje metode uravnoveženega sistema kazalnikov je odločitev najvišjega poslovodstva in je učinkovito le s projektnim pristopom. Podjetje mora imeti pred tem že izdelan strateški načrt, v katerem so opredeljeni vizija in poslanstvo, strateški cilji ter strategije. Podrobna opredelitev strategij skozi vidike BSC in kazalnike v praksi zelo hitro pokaže pomanjkljivosti strateškega načrta, ki pa jih lahko uspešno odpravimo ravno z uvedbo uravnoveženega sistema kazalnikov. Danes se zelo hitro uveljavlja uvajanje sistema z močno in sistemsko zelo kakovostno zasnovano informacijsko podporo na osnovi sodobnih programskih orodij (Novak, 2003, str. 51).

Glavne prednosti metode BSC lahko strnemo v naslednjih točkah (Rejc, 1998, str. 500):

1. primerna je za podjetja v kateri koli gospodarski panogi;
2. povezuje in usklajuje številna medsebojno povezana področja, ki so bila doslej obravnavana ločeno, ter s tem preprečuje doseganje izboljšav na enem področju na račun drugih;
3. odpravlja vrzel med kratkoročnim merjenjem uspešnosti, ki vključuje le finančne kazalnike, in merjenjem dolgoročne uspešnosti poslovanja;

4. metoda BSC temelji na strategiji; v tem pogledu opredeli cilje, ne predpisuje pa poti za njihovo uresničenje;
5. informacije, ki jih daje metoda BSC, so uporabne tako za notranje kot zunanje uporabnike; finančni kazalniki in kazalniki odnosa do kupcev so zunanji kazalniki, kazalniki notranjih poslovnih procesov ter kazalniki učenja in rasti pa se nanašajo na notranje poslovanje podjetja.

Navkljub predstavljenim prednostim pa je bila metoda BSC deležna ostrih kritik, saj po mnenju strokovnjakov ni dovolj upoštevala vidika zaposlenih, sploh pa ni upoštevala vidika dobaviteljev. Na te kritike sta se Norton in Kaplan odzvala ter predlagala dopolnitev prvotnega (predstavljenega) modela, če je to skladno s strateško usmeritvijo podjetja; tako lahko podjetja dodajo nov vidik (npr. vidik dobaviteljev) ali pa razširijo posamezne vidike (npr. razširitev vidika notranjih procesov s kazalci o vplivih na okolje). S tem sta prvotno zasnovo BSC nekoliko sprostila in uporabnost modela se je povečala (Rejc, 2003, str. 17).

Leta 2001 je bila v Sloveniji na vzorcu 150 velikih podjetij izvedena raziskava o uporabi nefinančnih informacij pri spremljanju uspešnosti. Ugotovitve so pokazale, da kot temeljno mero uspešnosti v podjetjih uporabljajo tradicionalne računovodske kazalnike; največkrat je bila omenjena dobičkonosnost kapitala. Kljub temu pa se je izkazalo, da predsedniki uprav podjetij uspešnost poslovanja razumejo tudi širše, v smislu zadovoljevanja interesov vseh pomembnejših skupin udeležencev poslovanja. Pri izbiri kazalcev posvečajo posebno pozornost kazalcem o zadovoljstvu kupcev, o ravnanju z ljudmi pri delu, o kakovosti proizvodov, storitev in procesov, o raziskovanju in razvijanju ter o vplivu podjetja na naravno okolje (Rejc, 2003a, str. 48).

4 PRIHODKOVNA MESTA ODGOVORNOSTI V POSLOVNEM SISTEMU MERCATOR, D. D.

4.1 PREDSTAVITEV SKUPINE MERCATOR

V naslednjih poglavjih bomo podrobno spoznali Skupino Mercator in njihovo spremljanje poslovanja organizacijskih enot ter predlagali izboljšave oziroma dopolnitve metodologije. Na tem mestu poudarjam, da vsi podatki v točkah 4.1 do 4.3.2 izvirajo iz Internih gradiv Poslovnega sistema Mercator, d. d., v kolikor ni drugače navedeno; natančneje povedano, podatki v točkah 4.1 do 4.1.5 temeljijo na Letnem poročilu Skupine Mercator 2003, podatki v točkah 4.1.6 do 4.3.2 pa na Računovodskem priročniku Skupine Mercator.

4.1.1 Zgodovina

Podjetje Mercator je na slovenskih tleh prisotno od leta 1953, čeprav je bilo podjetje Živila, ki je njegov pravni predhodnik, ustanovljeno že štiri leta prej. Osnovna značilnost Mercatorjevega razvoja do začetka devetdesetih let je bila interesno povezovanje manjših lokalnih trgovskih, proizvodnih, kmetijskih in storitvenih podjetij, pri čemer je vsako ohranilo svojo samostojnost. Leta 1990 pa se je Mercator registriral kot Poslovni sistem Mercator, d. d. Ljubljana, ki so ga z neodplačnim prenosom kapitala na krovno družbo ustanovila prej povezana podjetja.

Lastninsko preoblikovanje se je končalo leta 1994 z javno prodajo delnic. Kot delniška družba z zaključeno privatizacijo je bil Poslovni sistem Mercator, d. d. vpisan v sodni register oktobra 1995.

Med letoma 1995 in 1998 je potekalo izvajanje ukrepov za ohranjanje in krepitev tržnega deleža, in sicer notranja reorganizacija, prestrukturiranje in prilagajanje trgovske dejavnosti evropskim modelom organiziranosti trgovine ter njihovim stroškovnim, prostorskim in storitvenim standardom; v tem obdobju se je začelo tudi prestrukturiranje proizvodnih družb.

V poslovanju Poslovnega sistema Mercator, d. d., je bilo leto 1997 prelomno. Družba, ki je do takrat poslovala z izgubo in je bila brez prave vizije, se je soočila s številnimi spremembami. Nova uprava je sprejela ambiciozen strateški poslovni načrt, s katerim je želela ustvariti najboljšo trgovsko družbo v državi, ki bo primerljiva z največjimi evropskimi in svetovnimi trgovskimi verigami. V slabih treh letih je tržni delež porasel s 15,4 v letu 1997 na 29,9 % v letu 1999. Zasluge za to lahko pripišemo že

omenjenim procesom notranjega prestrukturiranja in povečevanju ekonomičnosti ter poslovne učinkovitosti, odločnemu nastopu na trgu, tržnim aktivnostim in pospešenemu razvoju maloprodajne mreže (Janković, 2001, str. 35).

Za obdobje od leta 1999 do leta 2001 sta značilna širitev in posodabljanje maloprodajne mreže. V tem času je prihajalo tudi do naložb v velike nakupovalne centre v Sloveniji in kapitalskih povezav oziroma prevzemov nekaterih maloprodajnih trgovskih družb. Skupina Mercator je pridobila večinski vpliv v petnajstih novih trgovskih družbah in pripojila deset družb regijskim trgovskim družbam, s čimer je bilo v večji meri končano notranje lastninsko preoblikovanje trgovskega dela Skupine. Tržni delež Skupine je ob koncu leta 2001 znašal že 37,2 %.

Leto 2000 je zaznamoval tudi začetek širitve poslovanja prek domačih meja, in sicer v gospodarski prostor držav nekdanje Jugoslavije. S tem se je začela internacionalizacija poslovnih aktivnosti, ki še vedno intenzivno poteka.

Leta 2001 sta družba Poslovni sistem Mercator, d. d. in Skupina Mercator izboljšali vse ključne elemente poslovne uspešnosti ter učinkovitosti. Tako je postala Skupina Mercator glede na ustvarjene prihodke iz prodaje največja slovenska gospodarska skupina. Ohranila je vodilni položaj na domačem trgu, poleg tega pa je utrdila tržni delež na Hrvaškem in v Bosni in Hercegovini ter se začela pripravljati na vstop na srbski in črnogorski trg.

Za leto 2002 je bilo značilno nadaljevanje razvoja maloprodajne mreže, in sicer so investirali v izgradnjo Mercator centrov in trgovskih centrov doma ter v tujini.

Leto 2003 lahko označimo predvsem kot leto pripojitev odvisnih družb k obvladujoči družbi in leto osredotočanja v temeljno dejavnost – trgovino z živili. V prihodnosti se bo ta proces še nadaljeval s ciljem čim večje racionalizacije poslovanja. Kljub zaostrenim tržnim razmeram je Mercator tudi v letu 2003 ohranil položaj vodilnega trgovca v Sloveniji in povečal ter okrepil svojo prepoznavnost in tržni delež na novih trgih, kjer bo tudi v prihodnje intenzivno širil svojo maloprodajno mrežo.

4.1.2 Sestava in dejavnost Skupine Mercator

Družba Poslovni sistem Mercator, d. d. je danes obvladujoča družba skupine povezanih podjetij Poslovni sistem Mercator, d. d. (Skupine Mercator) in opravlja dvojno vlogo: opravlja prodajno dejavnost na območju osrednje Slovenije, v njeni lasti pa so večinski lastniški deleži vseh družb Skupine Mercator, za katere opravlja tudi koncernske funkcije.

Poleg obvladujoče družbe sestavljajo Skupino Mercator še druge trgovske in netrgovske družbe v industrijski, gostinski ter storitveni panogi. V Skupini Mercator je trgovsko dejavnost v letu 2003 opravljalo 12 družb, od tega 5 zunaj Slovenije. Najpomembnejši in najboljšežnejši dejavnosti Skupine Mercator sta trgovina na debelo in drobno z izdelki široke porabe. Sestava Skupine Mercator je prikazana v sliki 1.

Slika 1: Sestava Skupine Mercator

POSLOVNI SISTEM MERCATOR					
ODVISNE DRUŽBE					
Trgovina doma		Trgovina novi trgi		Netrgovina	
M – SVS	100,00 %	M – H	99,68 %	ETA	84,34 %
ŽIVILA*	98,41 %	M – S	100,00 %	PEKARNA GR.	75,13 %
M – GORENJSKA*	98,82 %	M – TC SARAJEVO**	90,16 %	- BELPANA	100,00 %
M – DOLENJSKA	100,00 %	M – BH	100,00 %	M – EMBA	69,17 %
M – GORIŠKA	99,26 %	INTERMERCATOR ***	100,00 %	M – OPTIMA	100,00 %
M – DEGRO *	100,00 %			M HOTEL	100,00 %
M – MODNA HIŠA	100,00 %				

*Družbe bodo pripojene k obvladujoči družbi.

**Družba bo 30. 6. 2004 pripojena k družbi Mercator – BH.

***Družba je v postopku likvidacije.

Vir: Interni viri Poslovnega sistema Mercator, d .d.

4.1.3 Poslanstvo in temeljni strateški cilji

Poslanstvo Skupine Mercator je opredeljeno z naslednjimi besedami: »Skupina Mercator je vodilna trgovska veriga na območju Slovenije in želi postati pomembna trgovska veriga v državah bivše Jugoslavije, ki s kakovostjo svoje ponudbe učinkovito zadovoljuje potrebe in želje potrošnikov, hkrati pa se s povečevanjem poslovne učinkovitosti primerja z najuspešnejšimi evropskimi trgovskimi verigami in dolgoročno povečuje vrednost premoženja lastnikov, pri čemer izpolnjuje obveznosti do zaposlenih in vseh ostalih interesnih skupin« .

Temeljne strateške cilje Skupine Mercator lahko strnemo v šestih točkah:

1. Zagotavljanje prave ponudbe za kakovostno življenje: Podjetje povečuje kakovost ponudbe in jo prilagaja potrebam, željam in pričakovanjem na trgu. Cilj dosega z zagotavljanjem rasti prodaje in utrjevanjem položaja vodilne trgovske verige v Sloveniji ter z uveljavitvijo in pridobitvijo pomembnega tržnega deleža na novih

trgih: na Hrvaškem, v Bosni in Hercegovini ter Srbiji in Črni gori. Rast prodaje v podjetju zagotavljajo z razvojem in posodabljanjem maloprodajne in veleprodajne mreže, s kapitalskim povezovanjem z drugimi trgovskimi podjetji na območju Slovenije, s cenovno konkurenčno ponudbo, z intenzivnimi marketinškimi dejavnostmi in z uvajanjem novih projektov pospeševanja prodaje. Na novih trgih podjetje gradi prepoznavno podobo Mercatorja, z željo, postati pomembna, prepoznavna in ugledna trgovska veriga.

2. Dolgoročno partnerstvo s proizvajalci: Razvojne cilje želijo uresničevati s politiko dolgoročnih strateških partnerstev in skupnega prodora na nove trge. Pri ponudbi visoko kakovostnih izdelkov dajejo prednost slovenski proizvodnji, na novih trgih pa tamkajšnji in slovenski proizvodnji.
3. Zagotavljanje ravni poslovne uspešnosti najuspešnejših evropskih trgovcev: S povečevanjem poslovne učinkovitosti, zagotavljanjem varnosti naložb in povečevanjem vrednosti premoženja lastnikov se želijo z vidika poslovnih procesov in rezultatov primerjati z najuspešnejšimi evropskimi trgovskimi verigami z izdelki za dnevno oskrbo prebivalstva.
4. Izpolnjevanje obveznosti do zaposlenih in širšega družbenega okolja: V Skupini Mercator želijo ob zagotavljanju dolgoročne socialne varnosti zaposlenih in s primernimi mehanizmi nagrajevanja ter spodbujevalnim načinom vodenja zagotoviti trajno povečevanje delovne uspešnosti in učinkovitosti. Mercator se zaveda odgovornosti svojega delovanja do družbe, zato si na vseh trgih, kjer nastopa, prizadeva sodelovati z lokalnim okoljem.
5. Povezovanje s tujimi strateškimi partnerji: Za dolgoročno zagotavljanje konkurenčnosti Skupine Mercator želijo najti strateškega partnerja, ki bo omogočil globalno cenovno konkurenčnost pri nabavi uvoženega blaga.
6. Zagotavljanje konkurenčnosti netrgovskega dela Skupine in širitev poslovanja proizvodnih družb na nove trge: Skupina Mercator za ohranitev dolgoročne konkurenčnosti nadaljuje s procesi prestrukturiranja netrgovskega dela Skupine. Netrgovske družbe bodo skupaj s trgovskimi družbami prodirale na nove trge in sodelovale s konkurenčnimi izdelki po konkurenčnih cenah.

4.1.4 Osnovni finančni podatki

Osnovni finančni podatki o poslovanju Skupine Mercator v letih 2002 in 2003 so prikazani v tabeli 1.

Tabela 1: Osnovni finančni podatki Skupine Mercator

Podatek	2003	2002
Čisti prihodki iz prodaje (v 000 SIT)	331.501.823	319.777.431
Čisti poslovni izid (v 000 SIT)	5.898.590	4.969.834
Naložbe v osnovna sredstva (v 000 SIT)	28.913.452	24.962.108
Čista dobičkonosnost kapitala	7,2 %	6,2 %
Čista dobičkonosnost prihodkov	1,8 %	1,6 %
Tržni delež	42,2 %	39,8 %
Tržna cena delnice (v SIT) na dan 31.12.*	32.682	24.551
Izplačana dividenda na delnico (v SIT)*	450	400
Število zaposlenih na dan 31.12.	14.673	14.331

*Podatka se nanašata na delnico Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Vir: Letno poročilo Skupine Mercator 2003

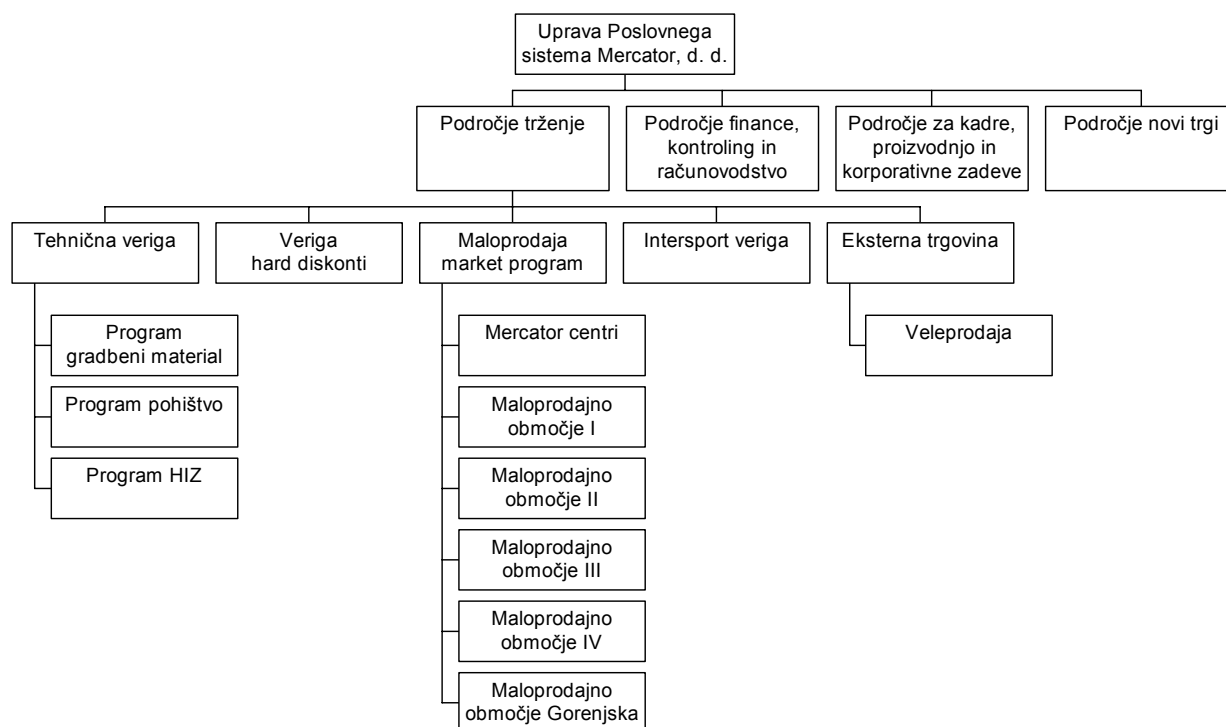
4.1.5 Organizacijska struktura Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Spoznali smo že, da Poslovni sistem Mercator, d. d. na eni strani opravlja koncernske naloge, na drugi pa skrbi za prodajne aktivnosti v osrednji Sloveniji. Ker nas v nadaljevanju zanimajo predvsem maloprodajne enote, je organizacijska struktura podjetja razčlenjena le v tem delu. Tako je član uprave za področje trženja nadrejen naslednjim področjem: tehnični verigi, verigi hard diskontov, maloprodaji market programa, Intersport verigi in eksterni trgovini, ki pokriva tudi področje veleprodaje. Vsakemu programu je nadrejen programski direktor. V okviru sektorja trženja so organizirane tudi druge dejavnosti, in sicer logistika, strateški marketing, komerciala, naložbe in razvoj, produktno trženje, uvoz ter izvoz, kakovost, vendar o teh področjih v nadaljevanju ne bomo govorili, saj ne predstavljajo prihodkovih mest odgovornosti.

Maloprodaja market program je glede na geografsko področje razdeljena na pet maloprodajnih območij, na čelu katerih so direktorji. Maloprodajna območja nadalje (zopet po načelu geografske zaokroženosti) delimo na ožja maloprodajna območja, ki jih vodijo vodje teh območij.

Organizacijska struktura Poslovnega sistema Mercator, d. d. je prikazana na sliki 2.

Slika 2: Organizacijska struktura Poslovnega sistema Mercator, d. d.



Vir: Interni viri Poslovnega sistema Mercator, d. d.

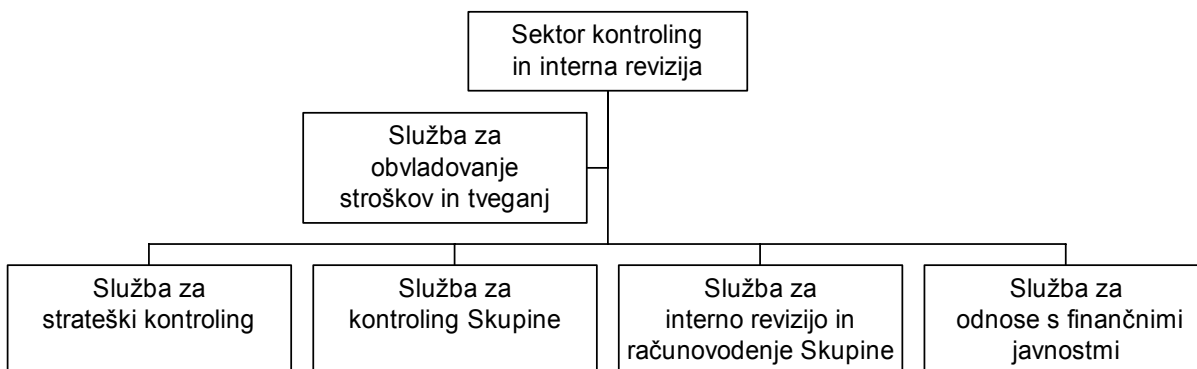
4.1.6 Sektor kontroling in interna revizija

Sektor kontroling in interna revizija je organiziran v okviru obvladujoče družbe, opravlja pa naloge zanjo ter za celotno Skupino. Leta 2004 je prišlo do večjih sprememb pri organizaciji dela v računovodstvu. Tako je enotni sektor kontroling in računovodstvo razpadel na dva ločena sektorja: sektor kontroling in interna revizija na eni ter sektor računovodstvo na drugi strani. Vzroke za novo organiziranost lahko najdemo v povečanem obsegu delovnih aktivnosti zaradi povečanja obsega poslovanja v obvladujoči družbi zaradi prevzemanja dejavnosti odvisnih družb, v oblikovanju verig (tehnična, Intersport, ...) znotraj obvladujoče družbe, kar zahteva drugačen način zagotavljanja in priprave informacij za sprejemanje poslovnih odločitev, v širitvi Skupine Mercator na nove trge ter v vstopu in poslovanju na skupnem evropskem trgu, ki od podjetij zahteva še večjo poslovno uspešnost ter učinkovitost.

Glavna cilja sektorja kontroling in interna revizija sta zagotavljanje kakovostnih poslovnih informacij in prispevanje k večji gospodarnosti družbe Poslovni sistem Mercator, d. d. in Skupine Mercator.

Za boljše razumevanje poslovanja sektorja kontroling in interna revizija je v nadaljevanju podan kratek pregled dela in nalog posameznih služb v tem sektorju, v sliki 3 pa je prikazana tudi organizacijska struktura sektorja.

Slika 3: Organizacijska struktura sektorja kontroling in interna revizija



Vir: Interni viri Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Služba za obvladovanje stroškov in tveganj se ukvarja z razvojem sistema merjenja ter nadzora stroškov in s celovito politiko upravljanja ter ravnanja s tveganji, s predlaganjem možnih ukrepov in zavarovanj pred tveganji.

Služba za strateški kontroling pokriva procese gospodarskega načrtovanja, nadziranja in analiziranja obvladujoče družbe. V okviru le-teh pripravlja ekonomske analize, povezane z ugotavljanjem uspešnosti in učinkovitosti poslovanja organizacijskih enot, blagovnih programov, marketinških akcij, analize razlike v ceni, informacije o bruto prometu ter informacije o povečevanju premoženja lastnikov podjetja.

Služba za kontroling Skupine pokriva procese gospodarskega načrtovanja, nadziranja in analiziranja na ravni Skupine Mercator. V okviru le-teh koordinira pripravo letnih in srednjeročnih planov za obvladujočo družbo ter Skupino Mercator, pripravo letnega poročila za obvladujočo družbo in Skupino Mercator; pripravlja medletna poročila o poslovanju obvladujoče družbe in Skupine Mercator, primerjalno analizo poslovne uspešnosti domačih ter evropskih trgovskih družb in trgovskih družb na trgih, kjer posluje Skupina Mercator, ter druge poslovno-ekonomske analize.

Služba za interno revizijo in računovodenje Skupine zagotavlja podporo vsem notranjim uporabnikom informacij v Skupini Mercator pri zagotavljanju kakovostnih podatkov; skrbi za pravilno delovanje notranjih kontrol; sodeluje pri pripravi in preverjanju obstoječe interne regulative (pravilniki, standardi), ki se nanaša na vse poslovne procese oziroma njihove posamezne faze, ter sodeluje pri njihovih izboljšavah.

Služba za odnose s finančnimi javnostmi pokriva obveščanje finančne in širše javnosti o poslovnih rezultatih ter drugih dogodkih v obvladujoči družbi in Skupini Mercator v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah, Zakonom o trgu vrednostnih papirjev ter Pravili Ljubljanske borze vrednostnih papirjev; organizira in vodi sestanke s predstavniki investicijskih skladov in borznimi analitiki iz Slovenije ter tujine in aktivno sodeluje pri pripravi gradiv za zunanjo ter notranjo javnost.

4.2 RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA MEST ODGOVORNOSTI

Ne glede na predstavljeno organizacijsko strukturo sektorja kontroling in interna revizija lahko zapišemo, da je osnovni cilj kontrolinga v družbi zagotavljanje podpore poslovodstvu pri uspešnem in učinkovitem poslovanju ter doseganju zastavljenih ciljev. Glavne aktivnosti za doseg tega cilja so:

- načrtovanje poslovanja,
- nadziranje (in analiziranje) poslovanja,
- poročanje o poslovanju.

4.2.1 Načrtovanje poslovanja

V okviru načrtovanja poslovanja v podjetju ločijo strateško in operativno načrtovanje. Načrtovanje se v splošnem nanaša na obravnavo ekonomskih posledic prihodnjih poslovnih odločitev. Naloga strateškega načrtovanja je zagotavljanje informacij, potrebnih za presojo in oblikovanje ustreznih strateških ciljev ter strategij za njihovo doseganje. Operativno načrtovanje vključuje pripravo strateškega plana in v tem sklopu določa letne naloge poslovanja ter osebe, aktivnosti in postopke za doseganje zastavljenih ciljev. Obe vrsti načrtovanja vključujeta tudi podfaze, ki jih podrobneje predstavljam v nadaljevanju.

4.2.1.1 Strateško načrtovanje

Strateško načrtovanje se ukvarja s pripravo srednjeročnega gospodarskega načrta in pokriva triletni časovni horizont. Srednjeročni načrt se pripravlja na tri leta za tri leta vnaprej, po potrebi pa tudi znotraj obdobja treh let, v kolikor je to potrebno zaradi bistvenih sprememb v zunanjem ali notranjem okolju poslovanja. V tem okviru poznamo tri vrste načrtovanja:

1. raven blagovnih programov trgovskih družb,
2. raven družb Skupine Mercator,
3. raven Skupine Mercator.

Osnovo za pripravo srednjeročnega gospodarskega načrta vseh treh ravni predstavljajo usmeritve strokovnih služb obvladujoče družbe, ki jih potrdi uprava Poslovnega sistema Mercator, d. d., podatki o poslovanju v preteklem letu in načrt tekočega poslovnega leta. Usmeritve strokovnih služb temeljijo na strateških ciljih družbe, makroekonomskih in mikroekonomskih predvidevanjih, predvidevanjih o aktivnostih konkurence in na tekočih ter preteklih poslovnih rezultatih.

Ad 1: Namen **načrtovanja uspešnosti blagovnih programov trgovskih družb** je prikaz uspešnosti posameznega blagovnega programa v skladu s strateškimi cilji in usmeritvami. Pri tem v Mercatorju načrtujejo, ločeno v veleprodaji in maloprodaji, poslovanje naslednjih blagovnih programov: market program, program tehnika in v njegovem okviru program gradbeni material, pohištvo ter hišni izdelki, program Intersport ...

Za blagovne programe se v triletnem gospodarskem načrtu načrtujejo prihodki, kosmati dobiček in direktni stroški, ki vključujejo stroške amortizacije, dela, popravke vrednosti obratnih sredstev, stroške materiala, storitev ter druge. Poleg tega za vsak posamezen blagovni program načrtujejo tudi število zaposlenih iz ur, število maloprodajnih enot, neto prodajno površino v m² in koeficient obračanja zalog.

Pri pripravi srednjeročnega plana blagovnih programov sodelujejo direktorji posameznih programskih sektorjev v okviru obvladujoče družbe in odvisnih družb; plansko-analitske službe v odvisnih družbah, ki koordinirajo pripravo načrta na nivoju posamezne družbe; centralni sektor kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi, ki koordinira pripravo srednjeročnega načrta, pripravlja metodologijo ter zbira in ureja načrte posameznih družb.

Ad 2: Namen **načrtovanja uspešnosti družb Skupine Mercator** je prikaz uspešnosti posameznih družb v skladu s strateškimi cilji in usmeritvami.

Končni rezultat strateškega planiranja po posameznih družbah so izdelani izkazi stanja, poslovnega in finančnega izida, tabela stroškov po funkcijski razdelitvi ter tabela kazalnikov. V ta namen družbe planirajo posamezne postavke iz izkazov stanja in poslovnega izida, investicije ter dezinvesticije in število zaposlenih; posebej opredelijo tudi medsebojna razmerja z drugimi družbami v Skupini.

Odgovornost za pripravo plana nosijo direktorji posameznih družb. Sektor kontroling in interna revizija srednjeročne gospodarske načrte zbere in jih uredi, sprejema ter potrjuje pa jih uprava obvladujoče družbe, naknadno pa tudi nadzorni svet.

Ad 3: Namen **načrtovanja uspešnosti Skupine Mercator** je prikaz uspešnosti celotne Skupine v skladu s strateškimi cilji in usmeritvami.

Osnova za pripravo srednjeročnega gospodarskega načrta so srednjeročni načrti posameznih družb v Skupini in podatki o medsebojnih razmerjih za izločanje notranjih prometov, terjatev ter obveznosti med družbami.

Za pripravo konsolidiranega izkaza stanja in poslovnega izida na osnovi podatkov, ki jih posredujejo posamezne družbe, je odgovoren sektor kontroling in interna revizija. Načrt uspešnosti poslovanja Skupine sprejme in potrdi uprava obvladujoče družbe, svoje soglasje pa mora podati tudi nadzorni svet.

4.2.1.2 Operativno načrtovanje

Operativni načrti poslovanja se nanašajo na obdobje enega leta in temeljijo na strateškem načrtu ter na iz njega izpeljanih letnih ciljih. Osnove za pripravo in sprejemanje letnih načrtov predstavljajo tekoči ter pretekli poslovni rezultati, usmeritve s strani strokovnih služb v družbi Poslovni sistem Mercator, d. d. (te vključujejo strateške in taktične cilje poslovanja posameznih področij – veleprodaje, maloprodaje, blagovnih programov, makroekonomska predvidevanja, dejavnike notranjega okolja, predvidene aktivnosti konkurence) in usmeritve strokovnih služb v posameznih družbah za področja nabave, prodaje, investicij, dezinvesticij, financiranja in kadrov.

Operativno načrtovanje poteka na ravni:

1. organizacijskih enot družb Skupine Mercator,
2. družb Skupine Mercator,
3. Skupine Mercator.

Ad 1: V trgovskih družbah Skupine Mercator se plan pripravlja **na ravni organizacijskih enot** v skladu s sprejeto metodologijo poslovnega obračuna organizacijskih enot (POOE). V tem smislu govorimo o elementarnih organizacijskih enotah – maloprodajnih, veleprodajnih in stroškovnih mestih odgovornosti. Poslovni obračuni organizacijskih enot se načrtujejo (in pozneje spremljajo) mesečno kumulativno. Za izdelavo POOE se za vsako organizacijsko enoto načrtujejo stroški,

prihodki, terjatve, obveznosti, zaloge in osnovna sredstva. Po metodologiji POOE v končni fazi v podjetju sestavijo poslovni izid organizacijskih enot; zbir poslovnih izidov vseh organizacijskih enot je enak celotnemu poslovnemu izidu družbe.

Nosilci načrtovanja so poslovodne osebe, odgovorne za poslovanje posameznih maloprodajnih in veleprodajnih dobičkovnih mest odgovornosti ter stroškovnih mest odgovornosti, strokovne službe v posameznih družbah Skupine, ki pripravijo načrte prodaje, nabave, investicij, dezinvesticij, financiranja, informatike in kadrov, ter službe, zadolžene za pripravo finančnega načrta na nivoju družb (plansko-analitska služba, služba kontroling, služba računovodstvo).

Nosilec načrtovanja v organizacijski enoti pripravi načrt »svoje« enote, ki se nato integrira v finančni načrt družbe. Služba, ki je zadolžena za pripravo letnega načrta na nivoju družbe, mora ustrezno koordinirati načrtovanje različnih delov podjetja in preveriti usklajenost posameznih načrtov s postavljenimi cilji. Sektor kontroling in interna revizija Poslovnega sistema Mercator, d. d. koordinira načrtovanje v posameznih družbah ter strokovno ureja predlagane načrte organizacijskih enot družb po tipih enot, blagovnih programih in dejavnostih.

Letne načrte organizacijskih enot sprejme in potrdi prvi višji nivo za svoje podrejeno področje, skladno z organizacijsko strukturo. Vsak nižji nosilec načrtovanja v hierarhiji je odgovoren za izpolnitev svojega načrta nadrejenemu nosilcu načrtovanja.

Ad 2: Letno planiranje na ravni družb Skupine Mercator pomeni odločanje o letnih nalogah poslovanja in o osebah, aktivnostih in postopkih za doseganje postavljenih ciljev.

Strokovne službe v posameznih družbah pripravijo strokovne načrte za posamezna področja – prodajo, nabavo, investicije, dezinvesticije, financiranje, informatiko in kadre. Služba, ki je zadolžena za pripravo letnega načrta na nivoju družbe, koordinira načrtovanje po posameznih področjih. Sektor kontroling in interna revizija v Poslovnem sistemu Mercator, d. d. usklajuje načrtovanje v družbah ter metodološko in strokovno ureja predlagane letne finančne načrte; pripravlja tudi letni načrt financiranja skupnih dejavnosti Skupine Mercator, ki jih opravlja obvladujoča družba, njihove stroške pa pokrivajo vse družbe.

Celovit načrt posamezne družbe zajema naslednje izkaze: mesečne kumulativne izkaze poslovnega izida in prikaze stroškov po naravnih vrstah, načrte naložb ter virov financiranja naložb kvartalno kumulativno, izkaze stanja na koncu kvartalov, izkaz finančnih tokov kvartalno kumulativno, izkaz davka iz dobička za planirano leto, načrt investicij in načrt dezinvesticij kvartalno kumulativno ter načrt ciljnih kazalnikov uspešnosti poslovanja po posameznih kumulativnih kvartalnih obdobjih.

Uprave odvisnih družb potrjujejo načrte svojih družb. Uprava Poslovnega sistema Mercator, d. d. sprejme in potrdi letni načrt družbe Poslovni sistem Mercator, d. d. ter Skupine Mercator, svoje soglasje pa mora podati tudi nadzorni svet.

Ad 3: Letno planiranje **na ravni Skupine Mercator** vključuje letne načrte vseh povezanih družb. Temelj za pripravo tega načrta so letni načrti vseh družb Skupine Mercator in načrti izločitev medsebojnih obveznosti ter terjatev med odvisnimi družbami.

Letni gospodarski načrt Skupine Mercator sestoji iz naslednjih načrtov: izkaza poslovnega izida na letni ravni, izkaza stroškov po naravnih vrstah na letni ravni, načrta naložb in virov financiranja naložb na letni ravni, izkaza stanja na začetku ter koncu leta, izkaza finančnih tokov na letni ravni, načrta izločitev medsebojnih obveznosti in terjatev za načrtovano leto, načrta investicij ter dezinvesticij kvartalno kumulativno in načrta ciljnih kazalnikov uspešnosti poslovanja za načrtovano leto.

Vse aktivnosti za pripravo konsolidiranih izkazov Skupine Mercator se odvijajo v sektorju kontroling in interna revizija v družbi Poslovni sistem Mercator, d. d. Pripravljeni letni načrt potrdita uprava in nadzorni svet družbe.

4.2.2 Nadziranje poslovanja

Naloge poslovanja so določene s planom oziroma z načrtom; ko je postavljen, je treba preiti k izvajanju in nato njegovemu nadziranju. Z nadziranjem poslovanja dobi podatke, ali se aktivnosti izvajajo uspešno in učinkovito. V ta namen uresničene dosežke primerja z načrtovanimi in ugotavlja vzroke odstopanj. Zelo pomembno je zagotoviti metodološko enotnost pri pripravi načrta in spremljanju rezultatov, saj je to predpogoj medsebojne primerljivosti podatkov.

Ravno tako, kot je načrtovanje razdeljeno na strateško in operativno, tudi pri nadziranju ločimo ti dve vrsti nadzora.

4.2.2.1 Strateško nadziranje

Strateški načrti, ki so postavljeni na posameznih ravneh (raven blagovnih programov, družb Skupine in Skupine) predstavljajo temelj za operativno načrtovanje. Zato posredno nadziranje srednjeročnega gospodarskega načrta na posameznih ravneh temelji na operativnem nadziranju posameznih letnih gospodarskih načrtov.

Nadziranje poslovanja zajema pripravo različnih poročil in na njihovi podlagi ugotavljanje odstopanja načrtovanega od dejanskega stanja, ugotavljanje vzrokov ter posledic in predlaganje ustreznih korektivnih ukrepov.

V proces strateškega nadziranja so vključene strokovne službe v posameznih družbah, ki so sodelovale pri pripravi strateškega načrta, in uprave posameznih družb Skupine, ki so strateške načrte potrdile.

4.2.2.2 Operativno nadziranje

Operativno nadziranje je usmerjeno v preučevanje analitičnih podatkov o izpolnjevanju načrtovanih operativnih nalog. Namen nadzora je ugotoviti značilnosti poslovanja in doseči, da aktivnosti vodijo k doseganju zastavljenih ciljev.

Enako kot operativno načrtovanje tudi operativno nadziranje poteka na ravni:

1. organizacijskih enot družb Skupine Mercator,
2. družb Skupine Mercator,
3. Skupine Mercator.

Ad 1: Poslovne obračune **organizacijskih enot** se spremlja mesečno kumulativno po enotni metodologiji, ki velja za vse družbe Skupine. Izdelava poslovnih obračunov organizacijskih enot zahteva, da so vse postavke prihodkov, stroškov, odhodkov, terjatev, obveznosti, zalog in osnovnih sredstev knjižene po posameznih elementarnih enotah. Po metodologiji poslovnega obračuna organizacijskih enot se nato ugotovi dobiček oziroma izguba iz poslovanja na podlagi direktnih knjižb. V naslednji fazi se na posamezna maloprodajna in veleprodajna mesta odgovornosti porazdelijo oziroma prenesejo tudi splošni režijski stroški (stroški splošnih dejavnosti). Ključi za porazdelitev posrednih stroškov režije so enaki za vse trgovske družbe Skupine. Poleg samega poslovnega izida prihodkovnih mest odgovornosti v podjetju mesečno spremljajo še doseženo razliko v ceni (ločeno za maloprodajo ter veleprodajo) in uspešnost poslovanja posameznih blagovnih programov.

Mesečne podatke pripravljajo računovodske oziroma plansko-analitske službe v posameznih družbah. Sektor kontroling in interna revizija podatke o realizaciji po posameznih nivojih zbira ter ureja po odgovarjajočih nivojih in podatkovno ter strokovno podpira nosilce načrtovanja pri analizi in nadzoru poslovanja. Vsak nosilec načrtovanja (oziroma odgovorni poslovodja) mora primerjati načrtovane in uresničene rezultate poslovanja. O vseh ugotovljenih negativnih odstopanjih mora obvestiti nadrejeni nivo načrtovanja in hkrati pojasniti tudi razloge za negativno odstopanje ter navesti predvidene ukrepe za njegovo odpravo.

Poslovodje stroškovnih mest odgovornosti v trgovskih družbah pa morajo skladno z metodologijo poslovnega obračuna organizacijskih enot kvartalno pripraviti poročilo o uresničenih stroških. Vse prekoračitve načrtovanih stroškov morajo biti pojasnjene, spremljati pa jih morajo tudi predlogi za prihodnjo racionalizacijo.

Ad 2: Poslovanje **družb Skupine** se spremlja na ravni mesečnega kumulativnega poslovanja in kvartalnega, polletnega ter letnega poslovanja. Na ravni družb spremljamo odstopanja od načrta in izvajamo primerjavo z enakim preteklim obdobjem za vse kategorije poslovanja.

Poročanje med letom tako zahteva mesečne kumulativne izkaze poslovnega izida, mesečne kumulativne prikaze stroškov po naravnih vrstah, kvartalne kumulativne preglede naložb in virov financiranja naložb, kvartalne izkaze stanja, kvartalne kumulativne izkaze finančnih tokov, kvartalne kumulativne preglede investicij ter dezinvesticij in kvartalne izračune ciljnih kazalnikov uspešnosti poslovanja. Hkrati izračuni vsebujejo tudi računovodske kazalnike, ki jih zahtevajo Slovenski računovodski standardi – SRS 30.28, ki se nanaša na zunanje poročanje podjetij. V ta okvir sodijo določeni kazalniki stanja financiranja (vlaganja), stanja investiranja (naložbenja), vodoravnega finančnega ustroja, gospodarnosti in dobičkonosnosti.

Za letno poročanje morajo družbe v Skupini poleg medletnih poročil pripraviti še izkaz davka iz dobička in gibanja kapitala.

Navedene podatke pripravljajo računovodske oziroma plansko-analitske službe v posameznih družbah in jih posredujejo sektorju kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi, ki jih zbere, pregleda, ustrezno transformira in pripravi poročilo za upravo Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Ad 3: Konsolidirani računovodski izkazi **Skupine Mercator** so sestavljeni iz posamičnih računovodskih izkazov podjetij in prikazujejo premoženjsko in finančno stanje ter poslovni izid Skupine kot enega samega podjetja. Pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov so učinki vseh transakcij med povezanimi podjetji v celoti izločeni; sestavljajo se dvakrat letno (na polovici in ob koncu koledarskega leta). Poleg izkazov, ki smo jih že navedli v predhodnem odstavku, morajo posamezne odvisne družbe pripraviti še: izkaz denarnih tokov, pregled internih razmerij z drugimi člani Skupine, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, dolgoročno ter kratkoročno danih posojil in depozitov iz financiranja, dolgoročnih ter kratkoročnih finančnih obveznosti, dolgoročnih terjatev in obveznosti iz poslovanja, prikaz finančnega ter operativnega najema, davčno bilanco, prikaz morebitnih drugih dolgoročnih obvez, kapitala, pregled opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter zunajbilančno evidenco.

Sektor kontroling in interna revizija obvladujoče družbe vse našete izkaze zbere in na njihovi osnovi pripravi konsolidirano bilanco stanja, izkaz poslovnega ter finančnega izida in gibanja kapitala; pripravi tudi poročilo o poslovanju, v katerem uresničene rezultate primerja z načrtovanimi vrednostmi ter podatki preteklega obdobja. Za nadzor nad uresničevanjem zastavljenih ciljev so odgovorni nosilci planiranja in uprava Poslovnega sistema Mercator, d. d.

4.2.3 Poročanje o poslovanju

Poročanje o poslovanju lahko z vidika tokov informacij razdelimo na notranje in zunanje. Pri tem je namen notranjega poročanja seznanjanje nosilcev planiranja z doseženimi rezultati in opozarjanje na odklone; namen zunanjega poročanja pa je obveščanje javnosti, predvsem pa delničarjev, o poslovanju Skupine Mercator ter vseh zanje pomembnih dogodkih.

4.2.3.1 Notranje poročanje

Notranje poročanje v Skupini Mercator smo delno spoznali že pri načrtovanju in nadziranju poslovanja. Ugotovili smo, da poročanje poteka na ravni:

1. organizacijskih enot družb Skupine Mercator,
2. družb Skupine Mercator,
3. Skupine Mercator.

Ad 1: Namen poročanja o poslovanju **organizacijskih enot** je seznanjanje poslovodij organizacijskih enot s poslovanjem enote, za katero odgovarja. V točki 4.2.3.2 smo že spoznali podatke, ki jih za posamezne organizacijske enote pripravljajo plansko-analitske oziroma računovodske službe posameznih družb, zbira in obdeluje pa jih centralni sektor kontroling in interna revizija obvladujoče družbe. Mesečni kumulativni podatki o poslovanju so posredovani nosilcem načrtovanja, ki se tako seznanijo z uspešnostjo svojih enot in odmiki od plana, ki jih morajo ustrezno pojasniti.

Ad 2: Namen poročanja na **ravni družb Skupine Mercator** je seznanitev uprav posameznih družb in uprave obvladujoče družbe o poslovanju družb ter skladnosti uresničenih rezultatov z načrtovanimi. Vsebina poročanja je predstavljena v točki 4.2.3.2. Dodati je treba, da je metodologija poročanja v obvladujoči družbi predpisana s strani sektorja kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi, medtem ko vsaka družba sama določi standarde poročanja za lastne potrebe.

Ad 3: Namen poročanja na **ravni Skupine Mercator** je obveščanje uprave in nadzornega sveta obvladujoče družbe o poslovanju Skupine Mercator. Odgovornost za poročanje o poslovanju Skupine nosi sektor kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi, ki na podlagi podatkov, posredovanih s strani posameznih družb, izdela konsolidiran izkaz stanja, izkaz poslovnega ter finančnega izida in gibanja kapitala.

4.2.3.2 Zunanje poročanje

Ugotovili smo že, da je zunanje poročanje prvenstveno usmerjeno k delničarjem družbe. Vrste poročil in njihova vsebina so določeni z Zakonom o trgu vrednostnih papirjev in Pravili Ljubljanske borze vrednostnih papirjev.

Glede na specifiko sestave Skupine Mercator ločimo zunanja poročila, ki se nanašajo na poslovanje obvladujoče družbe Poslovni sistem Mercator d. d. in Skupine Mercator, ter poslovna poročila, ki predstavljajo poslovanje posameznih družb v Skupini.

Letno poročilo družbe Poslovni sistem Mercator d. d. in Skupine Mercator je pripravljeno v slovenskem in angleškem jeziku, vsebuje pa naslednje vsebinske sklope:

1. Uvodni del: poročilo predsednika uprave, predstavitev članov uprave, poročilo nadzornega sveta, predstavitev članov nadzornega sveta, splošni podatki, kratka zgodovina, pomembnejši poslovni dogodki, ključni dosežki leta v številkah, razvojni kazalniki Skupine Mercator.
2. Poslovno poročilo: predstavitev Skupine Mercator, strategija poslovanja, vpliv tržnih razmer na poslovanje, prodaja in trženje, nabava, naložbe, razvoj in raziskave, zaposleni, lastniška struktura in delnica, komuniciranje z interesnimi skupinami, finančno poslovanje, upravljanje s tveganji, analiza poslovanja skupine, okoljevarstvene dejavnosti, dogodki po koncu poslovnega leta, načrti za prihodnje leto ter prihodnji razvoj.
3. Računovodsko poročilo vsebuje:
 - revidirane računovodske izkaze družbe: izkaz stanja, poslovnega in finančnega izida ter gibanja kapitala, predlog uporabe bilančnega dobička, pojasnila k revidiranim računovodskim izkazom, izjavo poslovodstva in poročilo pooblaščenega revizorja;
 - revidirane konsolidirane računovodske izkaze Skupine v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi: konsolidirani izkaz stanja, poslovnega in finančnega izida ter gibanja kapitala, pojasnila k revidiranim konsolidiranim računovodskim izkazom, izjavo poslovodstva in poročilo pooblaščenega revizorja;

- revidirane konsolidirane računovodske izkaze Skupine v skladu z Mednarodnimi računovodskimi standardi: konsolidirani izkaz stanja, poslovnega in finančnega izida, pojasnila k revidiranim konsolidiranim računovodskim izkazom, izjavo poslovodstva ter poročilo pooblaščenega revizorja.

4. Pomembni naslovi in stiki z družbo.

Polletno poročilo družbe oziroma Skupine je sestavljeno iz praktično enakih vsebinskih sklopov z izjemo uvodnega dela.

Skupina Mercator in družba Poslovni sistem Mercator, d. d. sta zavezani k objavi povzetka letnega oz. polletnega poročila. Zakon o trgu vrednostnih papirjev namreč v 64. členu določa, da so povzetek letnega in polletnega poročila dolžne objaviti javne družbe, katerih delnice so uvrščene v kotacijo na borzi (Zakon o trgu vrednostnih papirjev z obrazložitvijo, 1994, str. 64).

Izdajatelj revidiranega letnega nekonsolidiranega in konsolidiranega poročila je dolžan najpozneje v petih mesecih po preteku poslovnega leta poskrbeti za objavo povzetka revidiranega letnega poročila v dnevniku, ki izhaja na celotnem področju Republike Slovenije oziroma na borznem SEOnet.

Izdajatelj polletnega nekonsolidiranega in konsolidiranega poročila je dolžan najpozneje v dveh mesecih po končanem polletnem obračunskem obdobju poskrbeti za objavo povzetka polletnega poročila v dnevniku, ki izhaja na celotnem področju Republike Slovenije oziroma na borznem SEOnet.

Za objavo je odgovoren centralni sektor kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi.

Namen poročanja **na ravni družb Skupine Mercator** je obveščanje uprav odvisnih družb in Poslovnega sistema Mercator, d. d. o poslovanju posameznih družb ter pomembnejših dogodkih, ki so vplivali oziroma še bodo na njihovo poslovanje. Letna in polletna poročila odvisnih družb so sestavljena iz istih vsebinskih sklopov kot letno oziroma polletno poročilo družbe Poslovni sistem Mercator, d. d. in Skupine Mercator.

Letna in polletna poročila morajo pripraviti vse družbe Skupine Mercator, sprejeti pa jih morajo njihovi nadzorni sveti. Tako letna kot polletna poročila je treba dostaviti v centralni sektor kontroling in interna revizija, za kar so zadolžene uprave odvisnih družb.

4.3 UGOTAVLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI

4.3.1 Decentralizacija odločanja v podjetju

Ugotovili smo, da naraščajoča konkurenca, spremenljive tržne razmere in rast podjetij zahtevajo decentralizacijo odločanja ter oblikovanje relativno samostojnih enot. V Mercatorju so tako organizacijske enote oblikovane kot mesta odgovornosti. Poznamo naslednje elementarne organizacijske enote: maloprodajna, veleprodajna in stroškovna mesta odgovornosti. Maloprodajna in veleprodajna mesta odgovornosti so tista, ki poleg stroškov ustvarjajo tudi prihodke, stroškovna pa so režijske enote, ki povzročajo le stroške, nimajo pa lastnih prihodkov.

V točki 4.1.5 smo spoznali organizacijsko strukturo Poslovnega sistema Mercator, d. d. Predstavljena organiziranost podjetja prek organizacijskih enot zahteva tudi ustrezno obliko vodenja oziroma odločanja v podjetju, in sicer prenašanje pooblastil in odgovornosti z višjih na nižje ravni posloводства.

S prenašanjem dolžnosti in odgovornosti za njihovo izvedbo ostane nadrejeni poslovodja odgovoren za izpolnitev svojih dolžnosti v celoti, kar pomeni tudi za izpolnitev delegiranih nalog. Zaradi tega morajo podrejeni poslovodje obveščati svoje nadrejene o poslovanju enot, ki jih vodijo.

Najvišjo raven odgovornosti oziroma odločanja predstavlja uprava družbe Poslovni sistem Mercator, d. d., ki jo sestavljajo predsednik uprave in štirje člani uprave: član uprave za področje kadrov, proizvodnje in korporativne zadeve, članica uprave za področje financ, kontrolinga in računovodstva, član uprave za področje trženja in član uprave za področje novih trgov.

V okviru posameznih področij so organizirani sektorji, ki jih vodijo direktorji. Tretjo raven odgovornosti predstavljajo direktorji posameznih programov, tem pa v okviru maloprodaje sledijo direktorji maloprodajnih območij, ki so nadrejeni vodjem ožjih maloprodajnih območij. Najnižjo raven odgovornosti predstavljajo poslovodje t. i. elementarnih organizacijskih enot – posameznih trgovin, trgovin, vključno z bifejem, in oddelkov blagovnice.

Poslovodja posamezne enote, ki je hkrati tudi nosilec planiranja enote, je odgovoren za izpolnitev svojega plana neposredno nadrejenemu nosilcu planiranja; primerjati mora planirane in dosežene rezultate poslovanja svoje enote. Ob negativnem odstopanju mora o tem obvestiti višji nivo planiranja in navesti vzroke za odstopanje ter predvidene ukrepe za njegovo odpravo.

4.3.2 Spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti

Maloprodajna in veleprodajna mesta odgovornosti so v podjetju označena z imenom dobičkovna mesta odgovornosti. V pričujočem delu jih bom imenovala prihodkovna mesta odgovornosti, saj menim, da je nadzirljivih vrst stroškov premalo, da bi lahko govorili o dobičkovnem mestu odgovornosti. Čeprav smo v točki 3.2 poudarili, da je poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti navadno odgovoren le za ustvarjene prihodke, pa v praksi poznamo tudi prihodkovna mesta, katerih poslovodje nadzirajo prodajne cene, zaloge blaga in stroške trženjskih aktivnosti. V takšnih primerih ocenjevanje uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti vključuje tudi nadzirljive kategorije na strani stroškov (Atkinson et al., 2001, str. 527–528). Ravno takšna mesta odgovornosti so najbližje tistim, ki jih poznajo v Mercatorju.

V podjetju, v okviru merjenja uspešnosti prihodkovnih mest odgovornosti, ugotavljajo poslovni izid oziroma t. i. poslovni obračun, kot ga imenujejo, ki izkazuje razliko med prihodki in stroški. Za spremljanje uspešnosti poslovanja uporabljajo izdelano metodologijo poslovnih obračunov organizacijskih enot (metodologija POOE), ki določa način spremljanja poslovne uspešnosti posameznih organizacijskih enot. Po metodologiji POOE se za vsako elementarno organizacijsko enoto mesečno kumulativno ugotavlja t. i. poslovni obračun (poslovni izid). Tako dobljene rezultate združujejo v nadrejene oziroma sintetične organizacijske enote (ožje maloprodajno območje, maloprodajno območje, maloprodaja). V končni fazi mora biti seštevek poslovnih obračunov elementarnih organizacijskih enot enak poslovnemu obračunu na nivoju družbe.

Metodologija POOE določa, da se za posamezne organizacijske enote najprej ugotavlja poslovni izid na podlagi prihodkov in neposrednih stroškov organizacijske enote. Prihodki vključujejo prihodke od prodaje blaga in druge poslovne prihodke, neposredni stroški pa nabavno vrednost prodanega blaga, stroške dela, materiala in storitev, amortizacijo, odpravnine presežnih delavcev, popravke obratnih sredstev, rezervacije ... Našteti stroški predstavljajo neposredne stroške, ki nastanejo v okviru posamezne organizacijske enote. Dobiček, izračunan na podlagi navedenih prihodkov in stroškov, se imenuje dobiček operativne dejavnosti. Za ugotovitev celotnega operativnega dobička obračunsko poslovne enote, je treba v izračun vključiti tudi izredne prihodke in izredne odhodke, ki se lahko neposredno pripišejo posamezni organizacijski enoti. Tabela 2 prikazuje skrajšani poslovni izid organizacijske enote na podlagi prihodkov in neposrednih stroškov.

Tabela 2: Poslovni obračun organizacijskih enot I

POOE postavka	Preteklo obdobje	Plan	Tekoče obdobje	Indeks tekoče obdobje/ preteklo obdobje	Indeks tekoče obdobje/ plan
Prihodki od prodaje blaga					
Drugi poslovni prihodki					
PRIHODKI IZ DEJAVNOSTI					
Nabavna vrednost prodanega blaga					
KOSMATI DOBIČEK					
Stroški dela					
Stroški materiala					
Stroški storitev					
Amortizacija					
Odpravnine presežnih delavcev					
Popravki obratnih sredstev					
Rezervacije					
Drugi stroški					
NEPOSREDNI STROŠKI					
DOBIČEK OPERATIVNE DEJAVNOSTI					
Izredni prihodki					
Izredni odhodki					
DOBIČEK OBRAČUNSKO-POSLOVNE ENOTE					

Vir: Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot samo na podlagi neposrednih prihodkov in stroškov ni zadostno, zato so posamezna prihodkovna mesta odgovornosti obremenjena še z ustreznim delom skupnih oziroma posrednih režijskih stroškov. Potem ko se ugotovi poslovni izid organizacijske enote na podlagi neposrednih prihodkov in stroškov, sledi po metodologiji POOE porazdelitev splošnih ali posrednih režijskih stroškov na prihodkovna mesta odgovornosti. Posredni režijski stroški vključujejo stroške koncerna, uprave podjetja, sektorjev in vodstev maloprodajnih območij; če povemo natančneje, posredni stroški vključujejo stroške:

- koncernskih nalog,
- informatike,

- podpornih funkcij,
- prodaje,
- nabave,
- logistike in distribucije,
- marketinga.

Za potrebe razporejanja posrednih stroškov na posamezne obračunsko-poslovne enote je treba oblikovati ustrezne ključe, in sicer za vsako vrsto posrednih stroškov posebej. Ključi so enotni za vse trgovske družbe in so sestavni del metodologije za ugotavljanje uspešnosti poslovanja blagovnih programov.

Stroški koncernskih nalog izvirajo iz dejstva, da Poslovni sistem Mercator, d. d. kot obvladujoča družba Skupine Mercator opravlja za odvisne družbe različne storitve. Ti stroški se porazdelijo najprej med posamezne odvisne družbe, in sicer je posamezna družba obremenjena z vnaprej določenim odstotkom od ustvarjenih prihodkov. Nadalje posamezna družba stroške koncernskih nalog razporeja na prihodkovna mesta odgovornosti na podlagi prispevka teh mest k celotnim prihodkom družbe.

Družbe plačujejo Poslovnemu sistemu Mercator, d. d. tudi prispevek za **stroške informatike**, ki ga določi uprava, in je po družbah različen. Znotraj posamezne družbe se ti stroški delijo na prihodkovna mesta odgovornosti, skladno z doseženim prihodki.

Stroški uprave in sektorskih funkcij pa nastajajo tudi v okviru posameznih družb. Tudi ti stroški se razporejajo po prihodkovnih mestih odgovornosti. Mednje se uvrščajo: stroški podpornih funkcij, prodaje, nabave, logistike, distribucije in marketinga. Na posamezne organizacijske enote se delijo po različnih, vnaprej dogovorjenih ključih, ki so sestavni del metodologije. Nekatere od njih delimo na elementarne enote na podlagi prihodkov, druge pa na podlagi ustvarjene razlike v ceni.

Stroški podpornih funkcij so stroški uprave in vsi splošni stroški režije: financ, računovodstva, kontrolinga, kadrovskih, pravnih in skupnih služb, službe za kakovost in razvoj.

Stroški prodaje vključujejo stroške vodstev maloprodajnih območij in ožjih maloprodajnih območij, eventualnih organizacijskih enot ekonomike maloprodaje, prodajnih komercialistov, kontrolerjev, aranžerjev ...

Pri alokaciji posrednih režijskih stroškov prodaje so glede na nivoje v organizacijski strukturi družb predvidena štiri pokritja:

- pokritje I: alocirajo se vsi posredni stroški vodstev blagovnic, Mercator centrov;
- pokritje II: alocirajo se vsi posredni stroški vodstev ožjih maloprodajnih območij;
- pokritje III: alocirajo se vsi posredni stroški vodstev maloprodajnih območij;
- pokritje IV: alocirajo se vsi posredni stroški vodstva maloprodaje.

Posamezne enote morajo prispevati svoj delež h kritju splošnih stroškov, da bi podjetje kot celota doseglo dobiček. Z navedenimi pokritji se ugotavlja, v kolikšni meri so prihodkovna mesta zmožna pokrivati stroške na višjih nivojih.

Stroški nabave vključujejo stroške zaposlenih, ki opravljajo naloge nabave trgovskega blaga.

Stroški logistike in distribucije so stroški skladiščenja in distribuiranja blaga iz veleprodajnih skladišč do lastne oziroma zunanje maloprodajne mreže.

Stroški marketinga so neposredni stroški prihodkovnih mest odgovornosti (stroški sejmov, propagande, reprezentance, razstav, sponzorstva) ali pa posredni režijski stroški organizacijske enote marketinga, če družba takšno enoto ima. Praviloma družbe v svoji organizacijski shemi nimajo marketinške službe, saj je marketing organiziran kot koncernska funkcija. Neposredni stroški se izločajo iz neposrednih stroškov prihodkovnega mesta odgovornosti in se posebej izkažejo pod postavko stroški marketinga, posredni stroški marketinga pa se na prihodkovna mesta odgovornosti delijo po ključu.

Tabela 3 prikazuje skrajšano shemo poslovnega izida prihodkovnega mesta odgovornosti po opravljeni alokaciji posrednih režijskih stroškov.

Tabela 3: Poslovni obračun organizacijskih enot II

	POOE postavka
1	Prihodki od prodaje blaga
2	Drugi poslovni prihodki
3 = 1 + 2	Prihodki iz dejavnosti
4	Nabavna vrednost prodanega blaga
5 = 3 - 4	KOSMATI DOBIČEK IZ POSLOVANJA
6	Neposredni stroški prodaje po naravnih vrstah
7 = 5 - 6	POSLOVNI IZID OPERATIVNE DEJAVNOSTI
8	Izredni prihodki
9	Izredni odhodki
10	Alocirani stroški koncernskih nalog
11	Alocirani stroški informatike
12	Alocirani stroški podpornih funkcij
13	Alocirani stroški prodaje
14	Alocirani stroški nabave
15	Alocirani stroški logistike in distribucije
16	Alocirani stroški marketinga
17 = 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16	Alocirani splošni stroški
18 = 7 + 8 - 9 - 17	POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA
19	Strošek financiranja angažiranih sredstev
20 = 18 - 19	POSLOVNI IZID OBRAČUNSKO-POSLOVNE ENOTE

Vir: Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Tabela 3 kaže, da se na prihodkovna mesta odgovornosti razporejajo tudi stroški financiranja angažiranih sredstev. Vsaka organizacijska enota mora tako pokriti tudi stroške financiranja sredstev, angažiranih v tej enoti, ki vključujejo osnovna in čista obratna sredstva (zaloge, terjatve, obveznosti iz poslovanja); obremenijo se po povprečni obrestni meri za prejeta posojila v določenem obdobju.

Poslovni izidi posameznih enot predstavljajo tudi osnovo za nagrajevanje zaposlenih v enotah. Plača posameznika je sestavljena iz fiksnega in variabilnega dela. Pri tem je variabilni del plače poslovodje in zaposlenih v enoti odvisen od doseganja planiranih prihodkov in poslovnega izida, natančneje od izračunane dobičkovnosti prihodkov. Za vsako preseganje plana se priznava dodatna stimulacija. Na plačo poslovodje prihodkovnega mesta odgovornosti vpliva tudi velikost koeficienta obračanja zalog; poleg tega je plača vseh zaposlenih na posameznem mestu odvisna tudi od same absolutne velikosti kazalnika dobičkovnosti prihodkov, s čimer je dosežena razlika v plačah za enote, ki dosegajo boljše poslovne izide od tistih, katerih poslovni izid je slab; s takšnim načinom se zmanjšuje vrednost slabih terjatev, poveča pa se skrb zaposlenih za zniževanje stroškov. Stimulacija navzgor ni

omejena, medtem ko je t. i. negativna stimulacija ob doseženem negativnem poslovnem izidu navzdol omejena. Na enak način so nagrajevani tudi zaposleni v režiji maloprodajnih območij, s tem da se njihov stimulativen del plače določa na podlagi doseganja prihodkov in poslovnega izida maloprodajnih območij (Interni viri: Delovno navodilo za ugotavljanje uspešnosti poslovanja na osnovi gospodarnosti organizacijske enote).

Poslovni obračun organizacijskih enot je izveden v Oracle Express tehnologiji, na osnovi metodologije POOE, vanj pa se črpajo podatki iz:

- kontov v bruto bilanci družbe (podatki o prihodkih, stroških, odhodkih, terjatvah, obveznostih, zalogah in osnovnih sredstvih, izkazanih po elementarnih računovodskih enotah),
- baze ROEN, iz katere se črpajo infrastrukturni podatki o elementarnih računovodskih enotah:
 - a) struktura računovodskih enot,
 - b) šifranti računovodskih enot,
 - c) podatki o kvadraturi posameznih računovodskih enot,
- baze obračuna plač (podatki o zaposlenih iz števila ur),
- baze kadrov (podatki o stanju zaposlenih na dan),
- baze »PLANER« (podatki o planu računovodskih enot).

Poleg poslovnih obračunov organizacijskih enot se uspešnost poslovanja posameznih prihodkovnih mest odgovornosti spremlja tudi prek določenih **kazalnikov uspešnosti**, ki se izračunavajo za posamezne organizacijske enote. V tem smislu v podjetju govorijo o kazalnikih produktivnosti, dobičkonosnosti in upravljanja z gibljivimi sredstvi.

Kazalniki produktivnosti in dobičkonosnosti:

- čisti prihodki na m² prodajne (neto) površine,
- čisti prihodki na m² celotne (bruto) površine,
- čisti prihodki na zaposlenega (iz ur),

- realizirana razlika v ceni na m² prodajne (neto) površine,
- realizirana razlika v ceni na m² celotne (bruto) površine,
- realizirana razlika v ceni na zaposlenega (iz ur),
- denarni tok iz poslovanja na čista angažirana sredstva,
- dobičkovnost prihodkov.

Kazalniki upravljanja z gibljivimi sredstvi:

- koeficient obračanja zalog,
- koeficient obračanja terjatev do kupcev.

Na podlagi opravljene analize rezultatov poslovnih obračunov in kazalnikov uspešnosti poslovno obračunskih enot sledita v primeru, da ti kažejo slabo poslovno uspešnost, najprej ugotovitev vzrokov slabe poslovne uspešnosti in nato oblikovanje predlogov za njihovo odpravo. Vzroki za slabo poslovno uspešnost so lahko premajhna prodaja, premajhna dosežena razlika v ceni, previsoki stroški dela ali previsoki drugi stroški. Ob prenizki prodaji ali premajhni razliki v ceni se nezadovoljiva poslovna uspešnost lahko odpravi z ukrepi, kot so npr. razne prodajno-pospeševalne akcije, spremembe blagovnega spleta, ciljne marketinške aktivnosti in prenova. Previsoki stroški dela se lahko zmanjšajo s povečevanjem delovne učinkovitosti, zamenjavo oziroma nadomestitvijo kadra, reinženiringom poslovnih procesov ali spremembo tehnologije; zadnja ukrepa se poleg poostrelega nadzora nad stroški izvajata tudi v primeru previsokih drugih stroškov.

4.3.3 Presoja uporabljene metodologije in predlogi izboljšav

Hočevar je zapisal, da sta za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij med drugimi zelo pomembna naslednja vidika (Hočevar, 2003, str. 6):

- odgovornost poslovodij za stroške, prihodke in poslovni izid je lahko samo v okviru njihovih zmožnosti obvladovanja;
- računovodske informacije je treba dopolnjevati z neračunovodskimi.

Spoznali smo, da so mesta odgovornosti v teoriji opredeljena z vidika možnosti obvladovanja ekonomskih kategorij; na primeru pa smo videli, da v primeru prihodkovnih mest odgovornosti poslovodje praktično nadzorujejo le del prihodkov in

stroškov. Tako na strani prihodkov ne nadzorujejo prodajnih cen, pač pa lahko vplivajo le na obseg in strukturo prodaje; na strani stroškov imajo pomemben vpliv le na velikost nekaterih neposrednih materialnih stroškov (stroškov materiala in storitev) in stroškov obratnih sredstev – predvsem na vrednost zalog. Odločitve, ki zadevajo druge neposredne stroške (stroške amortizacije in dela) so sprejete na centralnem nivoju; podobno velja za odločitve o doseženih razlikah v ceni in odločitve o razporejanju posrednih režijskih stroškov.

Sklenemo torej lahko, da pri Mercatorju govorimo o ugotavljanju poslovnega izida organizacijskih enot in ne mest odgovornosti, saj ne ločujemo med obvladljivimi in neobvladljivimi ekonomskimi kategorijami in s tem v zvezi ne izražamo ločeno obvladljivega dobička in dobička ekonomske enote; pri poslovnem izidu enot enostavno upoštevamo vse prihodke in odhodke, ki so povezani s poslovanjem enote.

Rečemo lahko, da je takšno ugotavljanje poslovnega izida primerno za ocenjevanje uspešnosti poslovanja ekonomskih enot, ne pa za ocenjevanje dela poslovodij; poleg tega tudi ni ustrezno merilo za nagrajevanje. Ocenjevanje poslovodij in njihova odgovornost bi morala biti omejena le na vrednosti obvladljivih ekonomskih kategorij, ki sem jih že navedla. Vsekakor pa je treba upoštevati nadzirljive kategorije na strani prihodkov in stroškov, saj bi se v nasprotnem primeru lahko začeli z namenom večanja prihodkov, več kot sorazmerno povečevati tudi stroški.

Tako bi bilo smiselno v podjetju spremljati dve vrsti izida:

1. Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja ekonomskih enot je sedanji izračun poslovnega izida primeren.
2. Za ugotavljanje uspešnosti poslovodij mest odgovornosti pa je potrebno sedanji poslovni obračun organizacijskih enot skrčiti in spremljati le tiste kategorije, ki jih poslovodja nadzoruje. V tem smislu lahko govorimo o obvladljivosti obsega in strukture prodaje na prihodkovni strani ter obvladljivosti stroškov materiala, storitev in obratnih sredstev na stroškovni strani. Posebej bi bilo treba načrtovati strukturo prodaje glede na razliko v ceni, ki jo posamezni proizvodi prinašajo. V tem pogledu bi bilo za začetek primerno ločiti proizvode, ki se prodajajo po rednih cenah, od tistih, ki so vključeni v katere koli programe pospeševanja prodaje. Razlika med obvladljivimi prihodki in odhodki bi predstavljala prispevek za kritje vseh nenadzirljivih stroškov – tako neposrednih kot posrednih. Tako opredeljen prispevek za kritje bi moral predstavljati tudi osnovo za nagrajevanje poslovodij.

Poleg tega bi lahko takšnemu skrajšanemu obvladljivemu poslovnemu izidu dodali še nekatere nefinančne podatke, ki ne izhajajo iz samega računovodskega sistema v podjetju; predstavljam jih v naslednji točki.

4.4 URAVNOTEŽENO MERJENJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA (BALANCED SCORECARD) KOT ODMIK OD TRADICIONALNEGA PRISTOPA PRI UGOTAVLJANJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA

Podjetjem za spremljanje uspešnosti poslovanja ni treba uporabljati ravno tistih področij, ki jih predlaga Kaplan v svojem modelu (spoznali smo jih v točki 3.6); izvedbo načrtane strategije lahko podjetje ugotavlja tudi prek doseganja / nedoseganja zastavljenih strateških ciljev. Zato je smiselno, da podjetje za vsak strateški cilj opredeli nekaj ekonomskih mer, s katerimi se strateški cilj ovrednoti, nato pa tudi meri njegovo doseganje.

Za spremljanje doseganja strateških ciljev je potrebno za vsak cilj izbrati le tiste kazalnike, ki predstavljajo primerno merilo za doseganje ciljev. Sistem kazalnikov mora biti za podjetje več kot le sistem od 15 do 25 povezanih finančnih in nefinančnih kazalnikov in mora opisovati strategijo podjetja.

Menim, da je uvedba metode BSC v podjetje primerna oziroma potrebna zaradi:

- jasnega postavljanja in posodabljanja strategije,
- komuniciranja strategije v vse družbe Skupine,
- povezovanja strateških ciljev z dolgoročnimi cilji in letnimi proračuni,
- identificiranja in prilagajanja strateških pobud.

Koncept spremljanja uspešnosti poslovanja po metodi BSC predpostavlja hkratno uporabo finančnih mer in drugih mehkejših kazalcev, ki se sicer po družbah že spremljajo, vendar samostojno ne povedo zadosti; če jih združimo v celoto, lahko zasledujemo doseganje strategije posamezne družbe oziroma celotne Skupine.

4.4.1 Nabor kazalnikov

Glede na to, da ima Skupina Mercator jasno opredeljeno strategijo in iz nje izhajajoče strateške cilje, lahko ocenjujemo uspešnost poslovanja ter doseganje ciljev prek sistema strateških kazalnikov, pri čemer bomo kot osnovo uporabili predpostavke Kaplanovega modela.

Predlog modela se nanaša na ocenjevanje uspešnosti trgovskega dela Skupine in tako vključuje strateške cilje zgolj za ta del.

1. Zagotavljanje primerne ponudbe za povečanje kakovosti življenja

Cilj je pravzaprav opredeljen kot zadovoljevanje potreb kupcev in kot zagotavljanje rasti prodaje in utrjevanje položaja, zato ga bomo razčlenili na dva delna cilja.

A) V okviru zadovoljevanja potreb potrošnika se podjetje želi prilagoditi njegovim navadam, željam in pričakovanjem. Doseganje tega cilja lahko merimo z:

- gibanjem števila kupcev (indeks povečanja / zmanjšanja),
- številom evidentiranih pritožb kupcev / številom vseh kupcev v obdobju,
- rastjo povprečne vrednosti nakupa,
- zadovoljstvom kupcev (anketa),
- deležem vrednosti prodaje vseh projektov pospeševanja prodaje v čistih prihodkih iz prodaje,
- deležem nakupov z uporabo kartice M Pika v vseh nakupih,
- gibanjem cenovne konkurenčnosti in
- kakovostjo storitve.

Podatke za izračun naštetih kazalnikov priskrbi sektor marketing v sodelovanju s sektorjem kontroling in interna revizija. Število evidentiranih pritožb kupcev se zbira prek vseh medijev (telefon, pisma, elektronska pošta). Zadovoljstvo kupcev se meri z raziskavo merjenja zadovoljstva kupcev, in sicer na slovenskem in hrvaškem trgu ter v Bosni in Hercegovini. Raziskavo opravljajo v sektorju marketing 2-krat letno. Gibanje cenovne konkurenčnosti je izračunano na podlagi dvomesečnih poročil o cenovni konkurenčnosti po posameznih regijah in na novih trgih, medtem ko se kakovost storitev meri na podlagi izsledkov raziskave Mystery Shopper, ki se opravlja enkrat na leto.

B) Zagotavljanje rasti prodaje in utrjevanje položaja vodilne trgovske verige v Sloveniji ter povečevanje tržnega deleža na novih trgih: Dolgoročno povečevanje poslovne učinkovitosti in konkurenčnost lahko zagotovita samo primeren obseg prodaje in ustrezen tržni delež. Zato bi bilo na ravni posameznih družb smiselno spremljati:

- rast čistih prihodkov iz prodaje,
- čiste prihodke iz prodaje na m².

Rast čistih prihodkov iz prodaje je potrebno ločeno spremljati za maloprodajo in veleprodajo, pri čemer se upoštevajo čisti prihodki iz prodaje, medtem ko se za kazalnik čisti prihodki iz prodaje na m² spremljajo le podatki za maloprodajo ob upoštevanju neto prodajne površine.

Vidik razvojne sposobnosti podjetja na ravni Skupine poleg zgoraj naštetih kazalnikov merijo še tržni deleži:

- v Sloveniji,
- na Hrvaškem,
- v BiH,
- v Srbiji in Črni gori.

Izmerjeni tržni deleži so rezultat telefonske ankete, ki se opravlja dvakrat letno. Izračunani so tako, da se vsak nakup ponderira z vrednostjo nakupa in dejanskim povprečnim številom članov v gospodinjstvu.

2. Dolgoročni partnerski odnosi z lokalnimi proizvajalci

Ker podjetje želi dolgoročno sodelovati z lokalnimi proizvajalci, daje prednost slovenski proizvodnji, na novih trgih pa tamkajšnji in slovenski proizvodnji. Zato za merjenje doseganja tega cilja predlagam naslednje kazalnike:

- delež nabav trgovskega blaga pri slovenskih proizvajalcih glede na vse dobavitelje,
- delež nabav trgovskega blaga pri hrvaških proizvajalcih glede na vse dobavitelje,

- delež nabav trgovskega blaga pri bosanskih proizvajalcih glede na vse dobavitelje,
- delež nabav trgovskega blaga pri srbskih proizvajalcih glede na vse dobavitelje,
- delež uvoženega blaga.

Za zagotovitev podatkov za izračun omenjenih kazalnikov bo zadolžen sektor marketing.

3. Zagotavljanje ravni poslovne uspešnosti najboljših evropskih trgovcev

Zastavljeni cilj je dosegljiv samo z racionalnim poslovanjem in povezan z uspešnim poslovanjem na vseh področjih, zato so za merjenje primerni naslednji kazalniki:

- kosmati dobiček na zaposlenega,
- obračanje zalog,
- obračanje terjatev.

Ker so kazalniki finančne narave, se bodo izračunali iz bilančnih podatkov posameznih družb.

V okvir zgornjega cilja sodita tudi povečevanje vrednosti premoženja lastnikov in zagotavljanje varnosti naložb.

Za doseganje tega cilja je pomembno stalno povečevanje poslovne učinkovitosti, zato so kazalniki za ocenjevanje uspešnosti doseganja cilja temu prilagojeni in oblikovani predvsem s finančnega vidika. Ti kazalniki so:

- čista dobičkonosnost kapitala in dolgoročnih sredstev,
- kosmati denarni tok iz poslovanja / čista sredstva,
- kosmati denarni tok iz poslovanja / odhodki iz obresti,
- (dolgoročne + kratkoročne obveznosti iz financiranja) / kapital.

Kazalniki se bodo izračunavali iz bilančnih podatkov.

4. Izpolnjevanje obveznosti do zaposlenih in širšega družbenega okolja

Zaposlenim kot ključni interesni skupini, ki prek sistema vrednot s svojim delom uresničuje strategijo Skupine Mercator in tako prispeva k dolgoročnemu uresničevanju strateških ciljev, v podjetju posvečajo veliko pozornosti. Za doseg tega cilja je potrebno spremljati:

- povprečno stopnjo izobrazbe,
- povprečno starost zaposlenih,
- povprečno stopnjo fluktuacije (fluktuacija / število vseh zaposlenih v obdobju),
- povprečno število ur usposabljanja na zaposlenega,
- povprečno stopnjo absentizma do 30 dni,
- povprečno oceno zadovoljstva zaposlenih (anketa).

Za izračun zgoraj naštetih kazalnikov bo zadolžen kadrovski sektor. Podatki za izračun kazalnikov se zbirajo polletno, prek ankete, ki jo kadrovski sektor obvladujoče družbe dvakrat na leto pošilja vsem odvisnim družbam; izjema je kazalnik povprečna ocena zadovoljstva zaposlenih, ki se izračunava na podlagi letne ankete Centra za raziskavo javnega mnenja na Fakulteti za družbene vede.

V Skupini Mercator sta pomembni tudi javna podoba in vpetost v družbeno okolje. Za ta namen sta oblikovana kazalnika z vidika družbenega okolja, s katerima bo Skupina merila vpetost v družbeno okolje:

- delež donacij in sponzorstev v čistih prihodkih iz prodaje,
- stopnja ugleda Mercatorja v javnosti.

Delež donacij in sponzorstev v čistih prihodkih se izračunava iz bilančnih podatkov (kazalnik bo namenjen le interni rabi). Ugled Mercatorja v javnosti se meri z raziskavo zunanje agencije, v kateri sodelujejo predstavniki poslovne javnosti s področja vodenja podjetij in predstavniki splošne javnosti. Predlagana kazalnika se ne bosta spremljala za posamezne družbe, ampak le na nivoju Skupine Mercator.

4.4.2 Izračun kazalnikov

Za posamezne družbe se bosta ugotavljala sprememba posameznega kazalnika (pozitivna oziroma negativna) v tekočem obdobju glede na preteklo obdobje in izračun celotne ocene uspešnosti poslovanja, kjer bodo vsi kazalniki ter vidiki ovrednoteni glede na ciljno vrednost uspešnosti.

Da bi bili lahko kazalniki med seboj primerljivi, je potrebno najprej določiti ciljne vrednosti posameznih kazalnikov, za kar poskrbijo sektorji oziroma službe, odgovorne za posamezen sklop kazalnikov. Tako ciljne vrednosti za finančne kazalnike pripravi sektor kontroling in interna revizija, ciljne vrednosti za nefinančne kazalnike pa sektor marketing in kadrovski sektor. Nato je potrebno oceniti in določiti najbolj oziroma najmanj pomembne kazalnike, saj vsi niso enako pomembni.

Naslednji korak je ocenjevanje posameznih strateških ciljev. Ker tudi ti niso enakovredni med seboj, jih mora podjetje ovrednotiti glede na pomembnost, saj tako določi vpliv posameznega strateškega cilja v končni oceni uspešnosti poslovanja. Pomembnost posameznih ciljev je smiselno ovrednotiti glede na pomembnost posameznega strateškega cilja v celotni strategiji.

Dobljene rezultate kazalnikov, ovrednotene glede na pomembnost posameznega kazalnika in pomembnost posameznega strateškega cilja, je treba sešteti; rezultat je končna ocena poslovanja družbe, ki se glede na lestvico lahko giblje med 0 % in 100 %, pri čemer vrednost 0 % pomeni najslabše doseganje zastavljenih strateških ciljev, vrednost 100 % pa najboljše oziroma popolno doseganje.

Tako zastavljen model strateških kazalnikov naj bi na najboljši način spremljal zastavljeno strategijo družb v okviru Skupine Mercator in ocenjeval njihovo uspešnost, ob končni uvedbi modela pa bi lahko vplival tudi na sistem nagrajevanja.

Poudariti pa velja, da predlagani model BSC ne rešuje vseh problemov v zvezi s potrebnimi informacijami. Zato mora podjetje še vedno spremljati in analizirati tudi računovodske informacije; hkrati mora v fazi uvedbe metodologije BSC paziti, da sistem kazalnikov ne bo preobsežen ter s tem nepregleden.

4.4.3 Uravnoteženo merjenje uspešnosti poslovanja po posameznih enotah

Do sedaj smo o uravnoteženem merjenju uspešnosti poslovanja govorili le na ravni posameznih družb in Skupine kot celote. Vendar pa lahko iz celotnega nabora kazalnikov izločimo tiste, ki jih merimo po posameznih prihodkovnih mestih odgovornosti in ki so v veliki meri nadzirljivi s strani poslovodij mest odgovornosti. V okvir spremljanja na nižji ravni sodijo kazalniki, ki se nanašajo na:

- zagotavljanje primerne ponudbe za povečanje kakovosti življenja (poslovodja lahko pomembno vpliva na gibanje števila kupcev, število pritožb, vrednost nakupa, zadovoljstvo kupcev in kakovost storitve),
- zagotavljanje rasti prodaje (v povezavi s prvim ciljem lahko poslovodja prispeva k rasti prihodkov iz prodaje),
- izpolnjevanje obveznosti do zaposlenih (poslovodja je pomemben člen pri zagotavljanju usposabljanja ter pri zadovoljstvu zaposlenih).

Zaključimo lahko, da je poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti odgovoren za zadovoljstvo dveh bistvenih skupin udeležencev poslovnega procesa: kupcev in zaposlenih; na zadovoljstvo kupcev vpliva z izbiro primerne ponudbe blaga in kakovostjo storitev, na zadovoljstvo zaposlenih pa predvsem s slogom vodenja.

Z navedenimi nefinančnimi kazalniki bi bilo smiselno razširiti metodo ugotavljanja uspešnosti prihodkovnih mest odgovornosti in njihovih poslovodij. Takšen širši nabor podatkov bi kazal jasnejšo sliko prispevka mesta odgovornosti in poslovodje k uspehu podjetja kot celote ter bi hkrati predstavljal razumno osnovo za nagrajevanje dela poslovodij.

Naj torej ponovim, da bi bilo ocenjevanje uspešnosti poslovodij prihodkovnih mest odgovornosti v Mercatorju potrebno nekoliko spremeniti. Po eni strani bi bilo priporočljivo v analize vključiti le nadzirljive kategorije, po drugi pa finančne informacije dopolniti še z nefinančnimi.

5 ZAKLJUČEK

Podjetja, ki želijo na trgu preživeti, morajo vlagati v rast in razvoj. Iz rasti podjetij pa je vzniknila potreba po oblikovanju manjših, lažje obvladljivih enot v okviru podjetij. Ker je veliko podjetje praktično nemogoče obvladovati z enega samega mesta, je vodstvo prisiljeno prenašati del svojih dolžnosti in pooblastil na podrejene. Proces imenujemo decentralizacija.

Vodstvo podjetja seveda želi nadzirati poslovanje teh manjših enot, zato se je začelo razvijati poslovodno računovodstvo. Ponekod je organizirano v okviru področja računovodstva, drugje pa je oblikovana posebna enota, imenovana kontroling. V podjetjih, ki imajo manjše enote organizirane kot mesta odgovornosti, govorimo o računovodstvu odgovornosti. Z mesti odgovornosti označujemo tiste organizacijske enote v podjetjih, v okviru katerih poslovodje odločajo v zvezi z načrtovanimi in uresničeni stroški, prihodki in naložbami. Tako ločimo stroškovna, prihodkovna, dobičkovna in naložbena mesta odgovornosti.

Eno od najbolj uporabljenih orodij za merjenje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti so zagotovo odmiki kot razlika med predračunskimi in obračunskimi prihodki; ti zahtevajo podrobnejšo analizo o vzrokih zanje ter tudi ustrezne korektivne ukrepe.

Novejše orodje za ugotavljanje (nepotrebnih) stroškov v okviru mest odgovornosti predstavlja tudi metoda računovodstva sestavin dejavnosti, ki identificira vse dejavnosti in njihove stroške ter jih poveže s proizvodom oziroma storitvijo.

Nenazadnje so lahko za ocenjevanje uspešnosti koristne tudi nefinančne informacije o poslovanju. V tem smislu sem predstavila uravnoteženi sistem kazalnikov, ki pozornost posveča različnim vidikom poslovanja podjetja in jih poveže z njegovo strategijo.

V magistrskem delu sem se osredotočila na poslovanje prihodkovnih mest odgovornosti in spremljanje njihove uspešnosti. Opozorila sem na nujnost razlikovanja med merjenjem uspešnosti organizacijskih enot, ki predstavljajo ekonomske enote v podjetju, od tistih, ki predstavljajo mesta odgovornosti. Mesta odgovornosti so nastala kot rezultat decentralizacije, torej prenašanja odgovornosti in pooblastil. Za presojanje njihove uspešnosti in uspešnosti njim nadrejenih poslovodij so pomembne le nadzirljive ekonomske kategorije; povsem jasno je, da ne moremo meriti uspešnosti tistega dela ekonomskih kategorij, ki z vidika posameznega mesta odgovornosti niso obvladljive. Od tega koncepta pa

odstopimo pri merjenju uspešnosti poslovanja ekonomskih enot, kjer upoštevamo vse ekonomske kategorije, ki so s takšno enoto povezane, ne glede na odgovornost za njihov nastanek.

Poslovni sistem Mercator, d. d. je razdeljen na manjše organizacijske enote, in sicer na stroškovna (režijske enote) ter dobičkovna mesta odgovornosti (maloprodajne in veleprodajne enote). Videli pa smo, da dobičkovna mesta odgovornosti glede na svoje značilnosti pravzaprav predstavljajo prihodkovna mesta odgovornosti, saj njihov poslovodja lahko vpliva le na obseg in strukturo prodaje ter na nekaj kategorij materialnih stroškov.

Spremljanje uspešnosti mest odgovornosti v podjetju poteka v okviru sektorja kontroling in interna revizija, ki je razvil posebno metodologijo poslovnih obračunov organizacijskih enot. Poslovodja posamezne enote, ki je hkrati tudi nosilec načrtovanja, je odgovoren za izpolnitev svojega plana neposredno nadrejenemu nosilcu načrtovanja. Plan poslovnega izida organizacijskih enot se uporablja tudi kot merilo doseženega v procesu nadziranja in predstavlja osnovo za ugotavljanje odmikov, ki terjajo pojasnilo ter oblikovanje predlogov za njihovo odpravo.

Spoznali smo, da je metodologija, ki jo uporabljajo v podjetju, zelo primerna za merjenje uspešnosti poslovanja ekonomskih enot, precej manj pa za merjenje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti, saj vključuje vrsto ekonomskih kategorij, ki so zunaj obvladovanja poslovodij mest odgovornosti. Zato sem predlagala prilagojen izkaz poslovnega izida, ki bi meril le obvladljive kategorije.

Glede na to, da ima Mercator natančno opredeljene strateške cilje, bi bilo poleg računovodskih informacij smiselno v ocenjevanje poslovanja podjetja vključiti tudi nekatere neračunovodske informacije, ki temeljijo na sistemu uravnoteženih kazalnikov. Pri tem je pomembno poudariti, da sta na nivoju posameznih mest odgovornosti pomembna predvsem vidika kupcev in zaposlenih, ki sta najpomembnejši interesni skupini v delovanju podjetja.

LITERATURA

1. Anthony Robert N., Reece James S.: Accounting Principles, Homewood: Irwin, 1983. 646 str.
2. Anthony Robert N., Dearden John, Govindarajan Vijay: Management Control Systems. Sedma izdaja. Homewood: Irwin, 1992. 1033 str.
3. Arnold John, Hope Tony: Accounting for Management Decisions. New York: Prentice Hall, 1990. 412 str.
4. Atkinson Anthony A., Banker Rajiv D., Kaplan Robert S., Young Mark S.: Management Accounting. Tretja izdaja. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 2001. 595 str.
5. Bajuk Jože, Kostrevc Denis, Podbevšek Gorazd: Kodeksi vladanja podjetjem v Evropi: Izkušnje za Slovenijo. Ljubljana: Združenje Manager, 2003. 154 str.
6. Bratina Darja: Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije: Ocena stanja in predlogi rešitev. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 94 str.
7. Drury Colin: Costing. An Introduction. Druga izdaja. London: Chapman & Hall, 1994. 491 str.
8. Drury Colin: Management and Cost Accounting. Peta izdaja. London: Business Press, 2000. 1194 str.
9. Heitger Les, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting. Druga izdaja. Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1992. 1081 str.
10. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
11. Hočevar Marko: Prilagajanje računovodstva novim okoliščinam poslovanja slovenskih podjetij. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: LM Veritas, 1996, str. 5–24.
12. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, Ljubljana, 7/2001, str. 9–29.
13. Hočevar Marko : Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Ljubljana, 11/2002, str. 85–96.
14. Hočevar Marko: Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: LM Veritas, 2003, str. 5–32.
15. Horngren Charles T., Sundem Gary L.: Introduction to Management Accounting. Osmo izdaja. New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1990. 826 str.

16. Horngren Charles T., Harrison Walter T. Jr.: Accounting. Četrta izdaja. New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1989. 1180 str.
17. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
18. Jankovič Zoran: Poslanstvo, cilji in prihodnje strategije najboljšega soseda. Slovenska trgovina – jasna vizija ali razpotje? Portorož: Društvo ekonomistov Ljubljana, 2001, str. 33–37.
19. Kač Urška: Poskus postavitve uravnoteženega izkaza kazalnikov uspešnosti za podjetje RC IRC. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 47 str.
20. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov: Preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 341 str.
21. Kaplan Robert S., Atkinson Anthony A.: Advanced Management Accounting. New Jersey: Prentice-Hall, 1989. 817 str.
22. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 11/2003, str. 58–87.
23. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 03/2004, str. 26–63.
24. Koletnik Franc: Ali razumemo kontrolig? Revizor, Ljubljana, 7/1996, str. 7–16.
25. Lere John C.: Managerial Accounting: A Planning – Operating – Control Framework. John Wiley & Sons, New York, 1991. 760 str.
26. Levy Michael, Weitz Barton A.: Retailing Management. Tretji ponatis. Boston etc.: Irwin McGraw-Hill, 1998. 627 str.
27. Levy Michael, Weitz Barton A.: Retailing Management. Četrti ponatis. Boston etc.: Irwin McGraw-Hill, 2001. 754 str.
28. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor: Založba Obzorja, 1987. 356 str.
29. Lutar Skerbinjek Andreja: Povezave med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami. Organizacija: Revija za management, organizacijo in kadre, 2002, str. 423–430.
30. Megušar Alojz: Merila uspešnosti poslovanja podjetij v novi ekonomiji. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 107 str.
31. Melavc Dane: Kako gospodariti. Druga izdaja. Kranj: Moderna organizacija, 1993. 280 str.
32. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling – NNP. Kranj: Moderna organizacija, 2002. 511 str.

33. Novak Anton: Problemi merjenja in spremljanja uspešnosti poslovanja v sodobnih podjetjih s primerom JGZ Pohorje Mirna. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 94 str.
34. Odar Marjan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 4–5/2003, str. 23–37.
35. Odar Marjan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 6/2003, str. 24–48.
36. Pučko Danijel: Strateško poslovanje in planiranje v podjetju. Radovljica: Didakta, 1991. 366 str.
37. Rejc Adrijana: Presojanje uspešnosti poslovanja podjetij z usklajenim spletom finančnih in nefinančnih kazalcev. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 5/1998, str. 485–502.
38. Rejc Adrijana: Enajst let po nastanku koncepta BSC. Manager, Ljubljana, jesen 2003, 2, str. 17–19.
39. Rejc Adrijana: Pomen nefinančnih informacij pri spremljanju uspešnosti poslovanja v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 7–8/2003, str. 30–53.
40. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 311 str.
41. Shillinglaw Gordon: Divisional Reporting and Transfer Pricing. New York: Management Accountants Handbook, John Wiley and Sons, 1992. 252 str.
42. Slovenski računovodski standardi 2001: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 319 str.
43. Young Mark S.: Readings in Management Accounting. Tretja izdaja. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 2000. 250 str.
44. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
45. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Prva izdaja. Ekonomska fakulteta v Ljubljani, 1996. 405 str.
46. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
47. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1. izdaja, 2000. 1083 str.
48. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Četrta izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.
49. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Klobučar Nada, Mörec Barbara, Vidic Darjana: Osnove poslovodnega računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.

VIRI

1. Activity Based Costing – Global Community Portal (www.offtech.com.au/abc/ABC_How.asp), 25.05.2004.
2. INPHASE Software (UK) Limited: The Balanced Scorecard Information to Drive Performance, 1998 (www.inphase.com), 09.06.2004.
3. Letno poročilo Skupine Mercator 2003, 152 str.
4. Računovodski priročnik Skupine Mercator, 94 str.
5. Interni viri: Delovno navodilo za ugotavljanje uspešnosti poslovanja na osnovi gospodarnosti organizacijske enote, 20 str.
6. Zakon o trgu vrednostnih papirjev z obrazložitvijo. Ljubljana: Slovenska založba, 1994. 136 str.

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**RAČUNOVODSTVO PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI
V TRGOVSKI DEJAVNOSTI**

Ljubljana, julij, 2004

TATJANA ŽLE

IZJAVA

Študentka Tatjana Žle izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 27. 07. 2004.

Podpis:

KAZALO

1 UVOD	1
2 POMEN RAČUNOVODSTVA ODGOVORNOSTI ZA POSLOVODSKO NADZIRANJE POSLOVANJA	3
2.1 Opredelitev poslovodnega računovodstva	3
2.2 Odločevalna funkcija v podjetju	6
2.3 Decentralizacija podjetij	13
2.4 Mesta odgovornosti	15
2.4.1 Računovodstvo odgovornosti	15
2.4.2 Kontroling	17
2.4.3 Nastanek mest odgovornosti	20
2.4.4 Pogoji oblikovanja mest odgovornosti	21
2.4.5 Prednosti in slabosti oblikovanja mest odgovornosti	22
2.4.6 Vrste mest odgovornosti	24
3 PRIHODKOVNA MESTA ODGOVORNOSTI	27
3.1 Spremljanje uspešnosti poslovanja diskrecijskih mest odgovornosti	27
3.2 Spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti	30
3.3 Razlika med spremljanjem uspešnosti poslovanja prihodkovnega in dobičkovnega mesta odgovornosti	32
3.4 Omejitve pri merjenju uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti	34
3.5 Računovodsko predračunavanje in obračunavanje po prihodkovnih mestih odgovornosti	36
3.6 Metoda računovodstva sestavin dejavnosti	40
3.7 Pomen nefinančnih informacij pri spremljanju uspešnosti poslovanja	43
4 PRIHODKOVNA MESTA ODGOVORNOSTI V POSLOVNEM SISTEMU MERCATOR, D. D.	49
4.1 Predstavitev Skupine Mercator	49
4.1.1 Zgodovina	49
4.1.2 Sestava in dejavnost Skupine Mercator	50
4.1.3 Poslanstvo in temeljni strateški cilji	51
4.1.4 Osnovni finančni podatki	53
4.1.5 Organizacijska struktura Poslovnega sistema Mercator, d. d.	53
4.1.6 Sektor kontroling in interna revizija	54
4.2 Računovodsko spremljanje poslovanja mest odgovornosti	56
4.2.1 Načrtovanje poslovanja	56
4.2.1.1 Strateško načrtovanje	56
4.2.1.2 Operativno načrtovanje	58
4.2.2 Nadziranje poslovanja	60

4.2.2.1 Strateško nadziranje	60
4.2.2.2 Operativno nadziranje	61
4.2.3 Poročanje o poslovanju	63
4.2.3.1 Notranje poročanje	63
4.2.3.2 Zunanje poročanje	64
4.3 Ugotavljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti	66
4.3.1 Decentralizacija odločanja v podjetju	66
4.3.2 Spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti	67
4.3.3 Presoja uporabljene metodologije in predlogi izboljšav	73
4.4 Uravnoteženo merjenje uspešnosti poslovanja (Balanced Scorecard) kot odmik od tradicionalnega pristopa pri ugotavljanju uspešnosti poslovanja	75
4.4.1 Nabor kazalnikov	75
4.4.2 Izračun kazalnikov	80
4.4.3 Uravnoteženo merjenje uspešnosti poslovanja po posameznih enotah	81
5 ZAKLJUČEK	82
LITERATURA	84
VIRI	87